



Mestrado em Gestão

Relatório do Estágio Curricular

A Transição e a Aplicação Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro



Magali Linda Miranda da Silva

Orientação: Prof.^a Doutora Ana Maria Rodrigues

Junho/2009

Nome da Estagiária: Magali Linda Miranda da Silva.

Orientadora da Faculdade: Prof.^a Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues.

Orientadora do Gabinete: Dr.^a Liseta Maria Roque Parente Sousa.

Local de Estágio: A. Olayo, Lda.

Duração do Estágio: 02 de Fevereiro de 2009 a 22 de Junho de 2009.

“Aqueles que se enamoram da prática sem a ciência, são como o navegador que entra no navio sem timão ou bússola, que jamais tem certeza de onde se vai. Sempre a prática deve ser edificada sobre a boa teoria”

(Leonardo da Vinci)

Agradecimentos

Escrevo os meus agradecimentos a todas as pessoas que me ajudaram durante este estágio, tornando-o num período importante para o meu crescimento pessoal e profissional.

Agradeço à Prof.^a Doutora Ana Maria Rodrigues, pela disponibilidade prestada durante o meu estágio.

Agradeço à Dr.^a Guilhermina pela disponibilidade, para me esclarecer as minhas dúvidas relativamente às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Agradeço ao Sr.^o António Olayo por ter estagiado no seu Gabinete de Contabilidade. Senti que todo o pessoal do gabinete estava disposto a ajudar e a ensinar, tornando o meu estágio mais interessante. Foi sempre possível esclarecer todas as minhas pequenas e grandes dúvidas, num ambiente amigável e ao mesmo tempo profissional, havendo sempre abertura para discutir e confrontar ideias.

Agradeço aos meus pais, irmão e Márcia, e restante família, por toda a compreensão e apoio demonstrado, durante os meses mais recentes, e pela falta de atenção que não lhes pude dedicar.

Agradeço aos meus grandes amigos, do norte e do centro, em especial Joana e Paulo, por estarem sempre presentes em todos os momentos.

Muito Obrigada.

Índice:

Índice de Figuras	iii
-------------------------	-----

Lista de Abreviaturas	iv
-----------------------------	----

Parte 1 – Relatório de Estágio

Introdução:	1
-------------------	---

1. Estágio Curricular na A.Olayo, Lda.	2
---	---

1.1. Apresentação Geral	2
-------------------------------	---

1.2. Estrutura Orgânica e Funcional	2
---	---

1.3. Software Informático.....	2
--------------------------------	---

2. A Contabilidade.....	4
-------------------------	---

2.1. Tarefas desempenhados ao longo do estágio	4
--	---

2.1.1. Organização documental	5
-------------------------------------	---

2.1.2. Controlo Interno	6
-------------------------------	---

3. A Fiscalidade.....	6
-----------------------	---

3.1. Regimes de tributação do rendimento	6
--	---

3.1.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)	6
--	---

3.1.2. Imposto sobre os rendimentos de Pessoas Colectivas (IRC)	8
---	---

3.1.2.1 Pagamentos por Conta.....	12
-----------------------------------	----

3.1.2.2. Pagamento especial por Conta	13
---	----

3.1.2.3. Informação Empresarial Simplificada.....	14
---	----

3.1.2.4. Dossier fiscal	15
-------------------------------	----

3.2. Imposto sobre o Valor Acrescentado	15
---	----

3.3. Contribuições para a Segurança Social	18
--	----

4. Operações de Fim de Exercício.....	18
---------------------------------------	----

4.1. Demonstrações financeiras.....	19
-------------------------------------	----

4.2. Prestação de Contas.....	20
-------------------------------	----

Parte 2 – A Transição e a Aplicação pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

1. A Transição e a Aplicação pela primeira vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.....	22
---	----

1.1. Normalização Contabilística	22
--	----

1.2. Do Plano Oficial de Contas ao Sistema de Normalização Contabilística	24
---	----

1.2.1. Sistema de Normalização Contabilística – Estrutura Conceptual.....	25
---	----

2. “Adopção Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro” – Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3.....	33
2.1. Balanço de Abertura e Políticas Contabilísticas	35
2.2. Isenções facultativas à aplicação retrospectiva das NCRF	36
2.3. Excepções quanto à aplicação retrospectiva de outras NCRF	42
2.4. Apresentação e divulgação	43
2.5. Explicação da transição para NCRF.....	44
2.6. Data de Eficácia	45
3.Principais Diferenças entre o Novo Normativo e o Referencial Contabilístico Português. 45	
4.“Adopção Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades – NCRF-PE ”	48
4.1. NCRF para Pequenas Entidades.....	51
4.2. Adopção pela primeira vez da NCRF-PE a uma Empresa Fictícia.....	54
5. Conclusões	60
6. Referências Bibliográficas	62
7. Anexos.....	66
7.1. Caso Prático n.º 1 – Encerramento das contas da Sociedade Fictícia M.M. Silva, Lda.	
7.2. Balancete do Razão da M.M. Silva, Lda.	
7.3. Amortizações do exercício e Mapa de Reintegrações da M. M. Silva, Lda.	
7.4. Demonstrações Financeiras da M. M. Silva, Lda.	
7.5. Balanço Analítico de 31 de Dezembro de 2009	

Índice de Figuras

Parte 1 – Relatório de Estágio

Figura 1.3.1 – MDI Contabilidade

Figura 3.1.2.1 – Apuramento do Resultado Líquido do Exercício

Figura 3.1.2.2 – Quadro 07 – Apuramento do Lucro tributável

Figura 3.1.2.3 – Quadro 09 – Apuramento da Matéria Colectável

Figura 3.1.2.4 – Quadro 10 – Apuramento do IRC a pagar ou a reembolsar

Figura 3.1.2.1.1 – Pagamentos por Conta

Figura 3.1.2.2.1 – Pagamento especial por conta

Figura 3.2.1 – IVA Apuramento

Figura 3.2.2 – IVA a pagar ou a receber

Parte 2 – A Transição e a Aplicação pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Figura 1.1.1 – Pilares da Normalização

Figura 1.2.1.1 – Sistema de Normalização Contabilístico – Dois níveis

Figura 1.2.1.2 – Características Qualitativas para o SNC

Figura 1.2.1.3 – Comparação SNC/POC

Figura 5.1 – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

Figura 5.2.1 – Enquadramento temporal

Figura 5.2.2 – Activos Biológicos

Lista de Abreviaturas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CMVM – Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários
CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
CSC – Código das Sociedades Comerciais
DC – Directivas Comunitárias
DGCI – Direcção-Geral dos Impostos
EC – Estrutura Conceptual
IASC – International Accounting Standards Committee
IASB – International Accounting Standards Board
IAS – International Accounting Standards
IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS – International Accounting Standards Board
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NI – Normas Interpretativas
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
OE – Orçamento de Estado
PC – Pagamentos por Conta
PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PEC – Pagamento Especial por Conta
POC – Plano Oficial de Contas
SIC – Standing Interpretations Committee
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
TOC – Técnicos Oficial de Conta.
RITI – Regime de IVA nas Transacções Intracomunitárias

Relatório do Estágio Curricular

INTRODUÇÃO:

O presente relatório tem como base, o estágio curricular efectuado na A.Olayo, Lda., integrado no Mestrado em Gestão, iniciado a 2 de Fevereiro e finalizado a 22 de Junho do presente ano. O estágio curricular realizado implicou a colocação em prática de um leque alargado de conhecimentos adquiridos ao longo dos anos de formação académica.

O mesmo relatório, submetido ao título intitulado “ A Transição e a Aplicação pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro”, propõe uma análise ao processo de transição e adopção pela primeira vez do novo sistema normativo contabilístico. Mais concretamente, um estudo à Norma Contabilística e de Relato Financeiro 3 – “Adopção Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro”. E posteriormente, uma exposição da aplicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades.

Devido à globalização dos negócios e à adopção da moeda única em muitos países da União Europeia, a informação contabilística tem, cada vez mais, um carácter global e universal. Por esse motivo tem-se assistido a um crescente movimento de normalização contabilística e a uma alteração de como as demonstrações financeiras são elaboradas e divulgadas.

O relatório está dividido em duas partes, sendo que na primeira parte descreve-se as actividades desempenhadas no gabinete de contabilidade. Na segunda parte é analisada a NCRF3 e é elaborado um balanço de abertura para uma empresa de pequena dimensão, aplicando por isso a NCRF-PE.

Cada capítulo encontra-se subdividido conforme a necessidade de expor as matérias em análise. Por fim, nos anexos, encontram-se os documentos utilizados para a elaboração e fundamentação deste relatório.

1. ESTÁGIO CURRICULAR NA A.OLAYO, LDA.

1.1. Apresentação Geral

Em 1990 a sociedade por quotas A.Olayo, Lda. detinha um capital social de 400.000 escudos dividido pelos sócios António Olaio e Ricardo Olaio no valor de 200.000 escudos cada. Actualmente a sociedade, tem um capital social de € 5000, dividido em partes iguais pelos sócios Ricardo Olaio e Lucília Olaio.

A A.Olayo, Lda. presta os seus serviços, a cerca de oitenta clientes que apresentam um leque diversificado de necessidades e características. Para responder eficientemente, o gabinete é constituído por sete funcionários que cooperam eficazmente entre si, existindo uma clara divisão e especialização de tarefas como: o processamento informático de salários e de assuntos fiscais; o tratamento de todos os assuntos administrativos externos nomeadamente as deslocações à Repartição de Finanças, à Segurança Social e Bancos.

1.2. Estrutura Orgânica e Funcional

Todo o funcionamento da empresa presta-se num único edifício, sendo constituído por cinco escritórios e três salas de arquivo. A estrutura de funcionamento da empresa, é bastante simples e acessível, possibilitando uma boa comunicação entre todos.

A A.Olayo, Lda. preocupa-se com a satisfação dos seus clientes, assegurando serviços de contabilidade em sede de IRS e IRC com o máximo de transparência fiscal, apoio na gestão de recursos humanos e consultoria de gestão. A cada funcionário, é dado um leque de clientes, ficando estes assim responsáveis, pelo correcto tratamento contabilístico dos documentos.

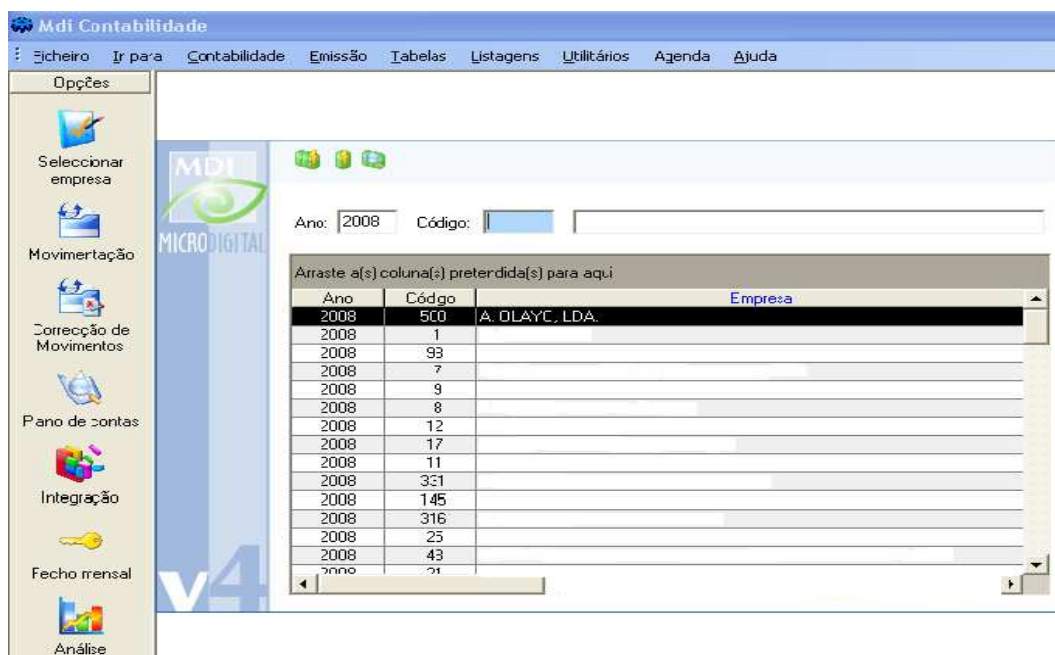
1.3. Software Informático

Com a crescente complexidade e modernização das empresas, A.Olayo, Lda., informatizou todo o seu processo contabilístico. Existem oito computadores ligados em rede que utilizam o programa Microdigital que se reparte por cinco módulos, sendo estes:

- MDI Contabilidade, este módulo permite efectuar a maioria das operações relacionadas com a contabilidade dos clientes. Permite o lançamento e respectivo registo de cada documento de forma autónoma, para cada cliente. Na A.Olayo utiliza-se para a maioria

dos clientes, o Diário das Operações Diversas, contudo, em casos pontuais, utiliza-se também o Diário das Compras, o Diário das Vendas ou o Diário do Encerramento. Neste módulo ainda é possível efectuar o apuramento do IVA, o encerramento das contas no fim do exercício e a impressão de demonstrações financeiras.

Figura 1.3.1
MDI Contabilidade



Fonte: Microdigital

- MDI Imobilizado, está relacionado com o património, registando a sua data de aquisição, período de vida útil, método de amortização entre outros. Neste módulo processa-se o cálculo das amortizações e reintegrações para elaboração dos respectivos mapas.

- MDI Salários, este módulo permite efectuar um apoio eficaz à gestão de recursos humanos. Efectua-se o processamento de salários de todos os funcionários de cada cliente da A.Olayo, Lda., incluindo o processamento do subsídio de Natal e 13º mês. Para além de outras funções, permite elaborar o cadastro do pessoal, reunindo numa ficha individualizada toda a informação relacionada com cada trabalhador, como dados pessoais, faltas, férias, etc.

- MDI Gabinetes, este módulo serve de suporte, ao funcionamento dos diversos processos inerentes a um gabinete de contabilidade. Permite a gestão da carteira de clientes, incluindo a gestão das suas obrigações fiscais e não fiscais.

2. A CONTABILIDADE

Segundo Borges *et al.*, (2007 a), “apresentar hoje a contabilidade como uma técnica de registos dos factos patrimoniais passados, é limitar o seu campo de análise e consequentemente deixar de lhe atribuir uma característica importante: a de constituir um poderoso instrumento de gestão”.

Para fornecer informação, sobre os resultados da actividade da entidade, destinada ao apoio à gestão, a contabilidade recorre às demonstrações financeiras: Balanço; Demonstração dos Resultados; Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados; Demonstração dos Fluxos de Caixa e respectivo anexo.

A contabilidade é regida pelo normativo contabilístico do Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto Lei nº 410/89, de 21 de Novembro, alterado subsequentemente pelos Decretos Lei nº 238/91, de 02/07, 29/23, de 12/02, 127/95, de 01/06, 44/99, de 12/02, 79/2003, de 23/04, 88/2004, de 20/04 e 35/2005, de 17/02. Para a maioria das empresas abrangidas, o Plano Oficial de Contabilidade mostra-se suficientemente flexível, quer no sentido de possibilitar o desdobramento, quer devido ao facto de a sua aplicação se restringir em função das situações concretas de cada empresa, ou seja, grande parte das contas e das notas do anexo poderá ser dispensada.

Com o objectivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa, o POC respeita os princípios fundamentais: o princípio da continuidade; o princípio da consistência; o princípio da especialização (ou do acréscimo); o princípio do custo histórico; o princípio da prudência; o princípio da substância sobre a forma e o princípio da materialidade.

2.1. Tarefas desempenhados ao longo do estágio

“A contabilidade é um processo de recolha, análise, registo cronológico e interpretação das transacções efectivamente realizadas (compras, vendas, processamento de salários, etc) e outros factos patrimoniais que não correspondem a transacções efectivas, mas que afectam a situação financeira ou os resultados das entidades”. (Borges *et al.*, 2007a)

Dada a especificidade de cada cliente, a A.Olayo reparte-os pelos funcionários o que permite um conhecimento aprofundado, por parte destes, das características específicas de cada cliente.

Durante o decorrer do estágio, foi possível realizar diversas tarefas. Inicialmente procedeu-se ao tratamento contabilístico dos diversos documentos (facturas, recibos e vendas

de fornecedores, de clientes, depósitos bancários, recibos de salários, entre outros). Numa segunda fase, houve a oportunidade de apurar contribuições e impostos, e preencher as respectivas declarações, cujo cumprimento dos prazos legais de entrega, estabeleceram um conjunto de rotinas de trabalho preestabelecidas. Posteriormente, surgiu a possibilidade de colaborar no processo de encerramento das contas, apresentando no anexo 7.1 um caso prático.

2.1.1. Organização documental

“Os processos de registo utilizados, que inicialmente eram bastante simples, foram-se generalizando e refinando, tendo chegado aos nossos dias sistematizados naquilo que se designa por sistemas contabilísticos. Estes sistemas são constituídos por um conjunto de processos e procedimentos que proporcionam informação sobre as grandezas que se pretendem observar e as variações aumentativas e diminutivas que nas mesmas possam ocorrer.” (Borges *et al.*, 2007 a)

Todo o trabalho contabilístico foi acompanhado por um técnico oficial de contas, existindo sempre um respeito integral dos princípios do Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas, entre os quais se destacam: o respeito pelas normas legais e princípios contabilísticos; o princípio pela responsabilidade; o princípio da integridade e o princípio da confidencialidade, implicando guardar sigilo profissional sobre todos os factos, documentos e informação que se tomem, no exercício da função.

Os documentos são classificados e registados em suportes próprios, repercutindo-se posteriormente em contas, de acordo com o plano de contas, e a partir destas, elabora-se um conjunto de relatórios com intuito de prestar informação aos diversos utentes. Assim sendo, os documentos são ordenados pelos respectivos meses e classificados na própria folha. De seguida, os documentos são reordenados na seguinte sequência: primeiro os documentos que movimentam as contas de depósitos à ordem, depois os documentos que movimentam a conta de fornecedores e por fim os documentos que movimentam a conta de caixa. Dentro de cada grupo são ordenados por ordem de conta crescente. Após esta fase efectua-se o lançamento informático no programa de contabilidade, no módulo MDI Contabilidade, no devido diário, (utiliza-se, por norma, o diário de operações diversas e em casos pontuais outros, tais como, o diários das vendas, o diário das compras, entre outros).

2.1.2. Controlo Interno

Todas as empresas, independentemente da sua dimensão, devem ter um sistema de controlo interno, que deve ser mais aprimorado quanto maior for a complexidade das suas actividades. Através do controlo interno procura-se assegurar a confiança e integridade da informação, a conformidade com as políticas, dissuadir erros e fraudes e até mesmo evitar erros involuntários que possam ser descurados, quando o controlo não existe ou não é, o mais apropriado.

Na A.Olayo, Lda., não existe nenhum manual de políticas e procedimentos de controlo interno, contudo existem procedimentos que são colocados em prática como: as conciliações bancárias; a numeração interna nos próprios documentos; a análise das contas; o preenchimento das fichas de imobilizado e o preenchimento e actualização das fichas do pessoal.

3. A FISCALIDADE

Segundo Pereira (s.d.) “não podemos esquecer que em Portugal, como em outros países de influência contabilística continental, a fiscalidade e a contabilidade encontram-se intimamente ligadas. Desta forma, qualquer alteração que se produza ao nível da contabilidade produzirá necessariamente efeitos ao nível da fiscalidade”.

Como refere Guimarães (2000), “não há decisão de gestão em Portugal que não seja analisada nesta dupla perspectiva contabilística e fiscal muito provavelmente devido ao facto de seguirmos uma corrente continental – europeia, extremamente regulamentadora, baseada na legalidade e privilegiando a protecção dos credores, e na qual existe uma forte inter-relação entre fiscalidade e contabilidade”.

A fiscalidade interessa-se em conhecer os registos contabilísticos pois pretende tributar o rendimento de qualquer pessoa singular ou colectiva, além de ter em conta outros impostos acessórios, que a contabilidade reflecte.

3.1. Regimes de tributação do rendimento

3.1.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)

O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) é regulado pelo Código de IRS, aprovado pelo DL n° 442-A/88, de 30 de Novembro e que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989.

As principais características deste imposto são: (i) imposto único, na medida em que sujeita, em regra (com excepção das taxas liberatórias e taxas especiais), o rendimento global dos contribuintes a uma taxa de tributação; (ii) imposto directo, uma vez que tributa directamente a manifestação da capacidade contributiva; (iii) imposto progressivo, na medida em que o valor a pagar de imposto varia de acordo com o rendimento dos sujeitos passivos; (iv) imposto subjectivo, por diferir de pessoa para pessoa.

Pelo n.º 1 do artigo 1.º do CIRS sobre a incidência real, o IRS “incide sobre o valor anual dos rendimentos” das diversas categorias, depois de efectuadas as respectivas deduções e abatimentos.

No âmbito do n.º 2 do artigo 28.º do CIRS ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tenham optado por contabilidade organizada e que não tenham ultrapassado, no período de tributação anterior, qualquer dos seguintes limites: (i) volume de vendas: € 149 739, 37; (ii) valor líquido dos restantes rendimentos de € 99 759,99.

Por outro lado ficam afastados deste regime, os sujeitos passivos obrigados a possuir contabilidade organizada, os sócios ou membros de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal e os que pratiquem actos isolados.

Uma vez abrangidos no regime simplificado, a sua permanência é obrigatória por três anos, prorrogáveis automaticamente por períodos iguais, podendo o sujeito passivo transitar para o regime de contabilidade organizada, caso comunique a sua opção mediante declaração de alterações até ao fim do mês de Março do ano em que pretende utilizar a contabilidade organizada.

A aplicação do regime simplificado cessa quando for ultrapassado algum dos limites referidos anteriormente, em dois períodos de tributação consecutivos ou, se for num único período em montante superior a 25% desse limite, caso em que passa a ser tributado pelo regime de contabilidade organizada.

Para as entidades que disponham, ou devam dispor, de contabilidade organizada, pelo n.º 1 do artigo 101.º do CRIS, são obrigadas a reter imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras e sem prejuízo do disposto nos números seguintes, das seguintes taxas:

a) 15%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º, de rendimentos das categorias E, e F ou de incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º;

b) 20%, tratando-se de rendimentos decorrentes das actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º;

c) 10%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos nas alíneas b) do n.º 1 e g) e i) do n.º 2 do artigo 3.º, não compreendidos na alínea anterior.

A entrega das importâncias retidas deve ser efectuada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorrem as deduções (n.º 3 do artigo 98.º do CRIS). O envio da declaração é feito via *Internet* sendo emitida uma guia de pagamento do imposto.

3.1.2. Imposto sobre os rendimentos de Pessoas Colectivas (IRC)

O código do IRC foi aprovado pelo DL nº442-B/ 88, de 30 de Novembro e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989.

Este imposto caracteriza-se por ser um imposto, (i) sobre o rendimento, uma vez que incide sobre o lucro obtido, em que o lucro contabilístico é corrigido de acordo com o normativo fiscal para que desta forma se obtenha o lucro fiscal tributável; (ii) directo, pois incide sobre a manifestação directa ou imediata da capacidade contributiva; (iii) real, na medida em que a tributação incide unicamente sobre o rendimento das pessoas colectivas, excluindo a situação pessoal de cada membro da organização; (iv) periódico, porque é efectuado anualmente; (v) estadual, porque é o Estado, o sujeito activo a receber o imposto; (vi) proporcional, uma vez que a taxa é igual para todos os contribuintes independentemente da matéria colectável (esta situação diverge com o Orçamento de Estado previsto para 2009, em que a matéria colectável é determinante para aplicação da taxa de 12,50%, sendo aplicado a taxa de 12,50% para uma matéria colectável até ao limite de € 12.500); (vii) global, pois incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes.

Este imposto incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do artigo 1.º do CIRC. Segundo o artigo 2.º do mesmo código, são sujeitos passivos do IRC:

. As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial; as cooperativas; as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;

. As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares e colectivas;

. As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Em termos de incidência real ou objectiva, o artigo 3.º do CIRC define a delimitação do objecto de imposto, revelando a base tributável, ao diferenciar os sujeitos passivos residentes dos não residentes.

A opção pela aplicação do regime de contabilidade organizada deve ser formalizada, na declaração de início de actividade ou na declaração de alterações, até ao fim do mês de Março do ano em que o sujeito passivo pretende utilizar a contabilidade como forma de determinação do rendimento, isto tanto para o IRS, n.º 3 do artigo 28.º do CIRS como para o IRC, n.º 7 do artigo 53.º do CRIC, salvo se o sujeito passivo já seja obrigado a possuir contabilidade organizada.

No estágio efectuado foi abordado o cálculo do IRC, para empresas residentes em Portugal que exercem a sua actividade a título principal, através do regime geral de determinação do lucro tributável. A declaração periódica de rendimentos, modelo 22 do IRC, deve ser enviada anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia útil do mês de Maio (n.º1 do artigo 112.º do CIRC). O esquema seguinte apresenta a ordem sequencial pela qual é apurado o imposto de IRC (Modelo 22):

Figura 3.1.2.1

Apuramento do Resultado Líquido do Exercício

Proveitos e ganhos (art.20.º)
- Custos e perdas (art.23.º)
=Resultado Líquido do Exercício.

Fonte: Elaboração própria

No quadro 07 modelo 22, que se apresenta de seguida, é apurado o lucro tributável. As correcções devem-se ao facto de existir uma percepção diferente daquilo que é lucro e daquilo que é custo, em termos contabilísticos e fiscais:

Figura 3.1.2.2

Quadro 07 – Apuramento do Lucro tributável

Resultado Líquido do Exercício
+ Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado (art.21º)
- Variações patrimoniais negativas não reflectivas no resultado (art.24º)
+ Custos e perdas não aceites fiscalmente (art.23º e ss)
- Proveitos e ganhos não considerados fiscalmente (art.20º e ss)
= Lucro tributável ¹ (art. 17º) (ou prejuízo fiscal)

Fonte: Elaboração própria

Deve-se acrescentar ao quadro 07:

- Os seguros de vida e de saúde, pois estes custos se não forem para a generalidade dos trabalhadores não é aceite como custo fiscal e por consequência é acrescido ao quadro 07 modelo 22 (n.º 4 do artigo 23.º do CIRC),
- Reintegrações e amortizações, pois quando a empresa possui viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com valor de aquisição superior a € 29.927,87, o valor de amortização excedente ($€ 29.927,87 \times 25\% = € 7.481,97$) não é aceite como custo fiscal logo, acresce ao quadro 07 (n.º 1 do artigo 33.º do CIRC);
- Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções (alínea d) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC);
- Despesas de carácter confidencial [alínea g) do n.º 1 do artigo do CIRC], e ainda são tributadas autonomamente à taxa de 50%;
- Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC), quando considerado como custos, ou pelo n.º 9 do artigo 81.º do CIRC, quando tributados autonomamente.

Depois de obtido o Lucro tributável, apura-se a matéria colectável de IRC (quadro 09). De realçar que os prejuízos fiscais têm um período máximo de seis anos.

¹ É o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagas (ou recuperáveis) impostos sobre os rendimentos.

Figura 3.1.2.3

Quadro 09 – Apuramento da Matéria Colectável

Lucro tributável
- Prejuízos fiscais (art. 47º)
- Benefícios Fiscais (art.15º, nº1, alínea b) e nº2)
= Matéria Colectável (art. 15º, nº1, alínea a))

Fonte: Elaboração própria

Segue-se o quadro 10, onde se apura o IRC a pagar ou a reembolsar (quadro 10):

Figura 3.1.2.4

Quadro 10 – Apuramento do IRC a pagar ou a reembolsar

Matéria colectável
* Taxa (art. 80º)
= Colecta
– Deduções á colecta (art. 83º a 87º, 96º e 98º)
= IRC Liquidado
– Retenções na fonte (art.88º a 90º)
– Pagamentos por conta (art. 96º a 99º)
= IRC a pagar ou a reembolsar;
+ Derrama
+ Tributação autónoma (art. 81º)
= Total a pagar ou a reembolsar.

Fonte: Elaboração própria

Pela Lei do Orçamento de Estado de 2009, o regime simplificado fica suspenso a partir de 1 de Janeiro. Os sujeitos passivos, cujo período de validade do regime ainda esteja em curso, podem:

- Renunciar à sua aplicação e passar a estar abrangidos pelo regime geral de determinação do lucro tributável a partir do período de tributação que tenha início em 2009, inclusive;
- Ou mantê-lo até ao final do período dos três exercícios, ou até que ocorra a cessação, excepto se deixarem de se verificar os respectivos pressupostos, ou se ocorreu alguma das situações previstas no n.º 10 do artigo 53.º do CIRC.

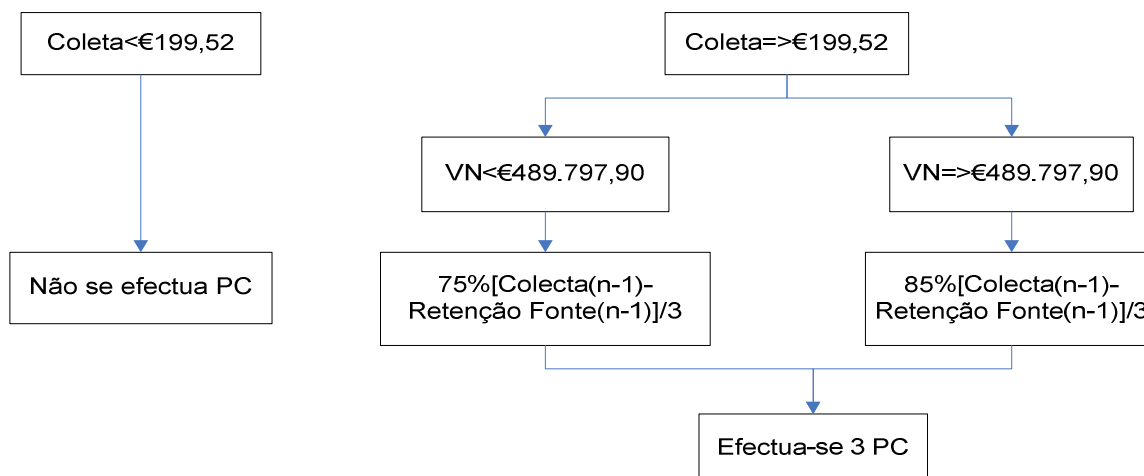
A renúncia é manifestada na declaração periódica de rendimentos (modelo 22) relativa ao período de tributação que se inicie em 2009, mediante indicação do regime geral. Ou seja, não há lugar a apresentação de declaração de alterações. O regime não é revogado, apenas suspenso.

3.1.2.1 Pagamentos por Conta

Pelo n.º 1 do artigo 96.º do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem efectuar três pagamentos do imposto respectivamente nos meses de Julho, Setembro e Dezembro.

De acordo com o exposto no n.º 4 do artigo 96.º do CRIC, os contribuintes ficam dispensados do pagamento por conta quando o imposto do exercício do ano anterior for inferior a €199,52. Pelo n.º 1 do artigo 97.º do CIRC entende-se por pagamento por conta, a entrega antecipada de dinheiro ao Estado, calculado com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 83.º do mesmo código. De acordo com os n.º 1, 2 e 3 do artigo 97.º do CIRC, o cálculo dos pagamentos por conta, realizam-se da seguinte forma:

Figura 3.1.2.1.1
Pagamentos por Conta



Fonte: Elaboração própria

De referir que, no Orçamento de Estado para 2009, verificam-se alterações na fórmula havendo uma redução de 75% para 70% quando o volume de negócios é igual ou inferior a €498.797,90 e quando este é superior ocorre um aumento de 85% para 90%.

3.1.2.2. Pagamento especial por Conta

Além da obrigação dos pagamentos por conta, as entidades que exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como os não residentes com estabelecimento estável em território português, que não estejam ao abrigo do regime simplificado de determinação do lucro tributável são, de acordo com o artigo 98.º do CIRC, obrigadas a efectuar um pagamento especial por conta, a realizar durante o mês de Março ou em duas prestações durante os meses de Março e Outubro. O PEC nos termos do n.º 2 do artigo 98 do CIRC, é o resultado de 1% do volume de negócios do exercício anterior, com um limite mínimo de €1250, quando superior será igual a este limite, acrescido ainda de 20% da parte excedente, com um limite máximo de €70.000. Ao montante então apurado, deduzir-se-á o montante dos pagamentos por conta efectuados no exercício anterior, previsto pelo n.º 3 do artigo 98.º do CIRC.

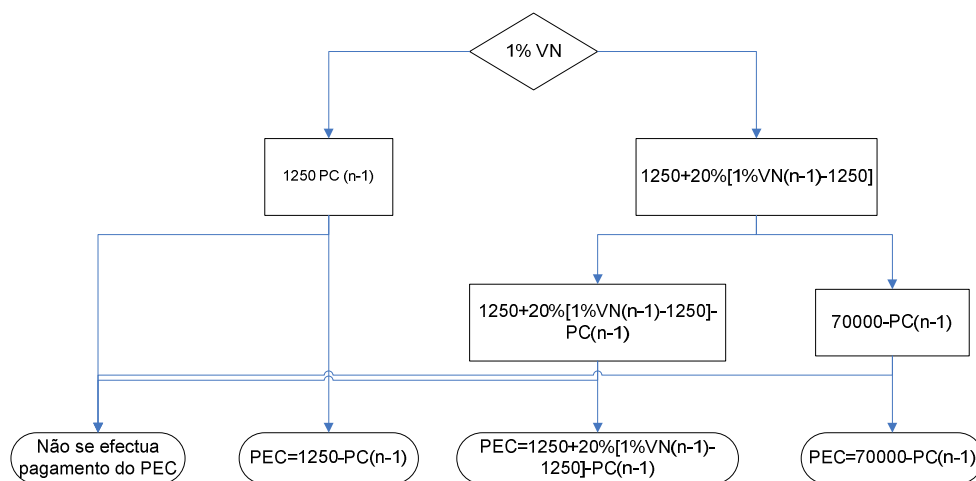
Sintetizando:

- i) Se 1% VN (n-1) for inferior ou igual a €1250, o PEC será de €1250, menos os PC (n-1).
- ii) Se 1% VN (n-1) for superior a €1250 e inferior a €70.000, o PEC será €1250 + 20% do excedente, menos os PC(n-1).
- iii) Se 1% VN(n-1) for superior a €70.000, o PEC será €70.000 menos os PC(n-1).

Pelo n.º 1 do artigo 87.º do CIRC, este imposto é dedutível à colecta do exercício a que respeita ou, em casos em que esta se mostre insuficiente, até ao quarto exercício seguinte, depois de efectuadas as deduções referidas nas alíneas a) a d) no n.º 2 e com observância do n.º 7, ambos do artigo 83.º.

Os pagamentos especiais por conta, enquanto forem deduzidos à colecta do exercício em que tal é possível, não são considerados custos do ponto de vista da contabilidade ou da fiscalidade. Ao fim de quatro anos, caso estes pagamentos não tenham sido, ainda, deduzidos ao imposto, tornam-se custos do ponto de vista contabilístico.

Figura 3.1.2.2.1
Pagamento especial por conta



Fonte: Elaboração própria

Relativamente à Lei do Orçamento de 2009, n.º 2 do artigo 98.º do CIRC, o limite mínimo passa para € 1000 em vez de €1250.

3.1.2.3. Informação Empresarial Simplificada

A Informação Empresarial Simplificada (IES) agrega quatro obrigações legais, ou seja, engloba; a entrega da declaração anual prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC; o registo da prestação de contas do registo comercial; as informações de carácter estatístico prestadas ao Instituto Nacional de Estatística e as informações relativas a dados contabilísticos anuais fornecidas ao Banco de Portugal.

Pelo disposto nas alíneas d) a f) do n.º 1 do artigo 28.º do CIVA, quando o valor das operações for superior a € 25.000,00, deve-se anexar os mapas recapitulativos dos Clientes e dos Fornecedores (Anexo O e P).

O prazo para a entrega da Informação Empresarial Simplificada equivale aos seis meses seguintes ao termo do exercício económico, enviando-se através da página “Declarações Electrónicas” do site da DGCI.

3.1.2.4. Dossier fiscal

Os sujeitos passivos de IRC e IRS, à excepção dos mencionados no artigo 9.º do CIRC, são obrigados a manter durante dez anos, no seu domicílio fiscal, um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício juntamente com a contabilidade do exercício em causa, que deve estar constituído, até ao termo do prazo para entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal.

3.2. Imposto sobre o Valor Acrescentado

O código do IVA foi aprovado pelo Decreto-Lei (DL) nº 394 – B/84, de 26 de Dezembro. A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), actual União Europeia (EU), aplicou a adopção ao sistema comum do IVA, regulado por várias directivas do Conselho das Comunidades Europeias. Destaca-se a “6ª” Directiva (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977) que uniformizou a base tributável do imposto a aplicar a todos os Estados Membros da EU.

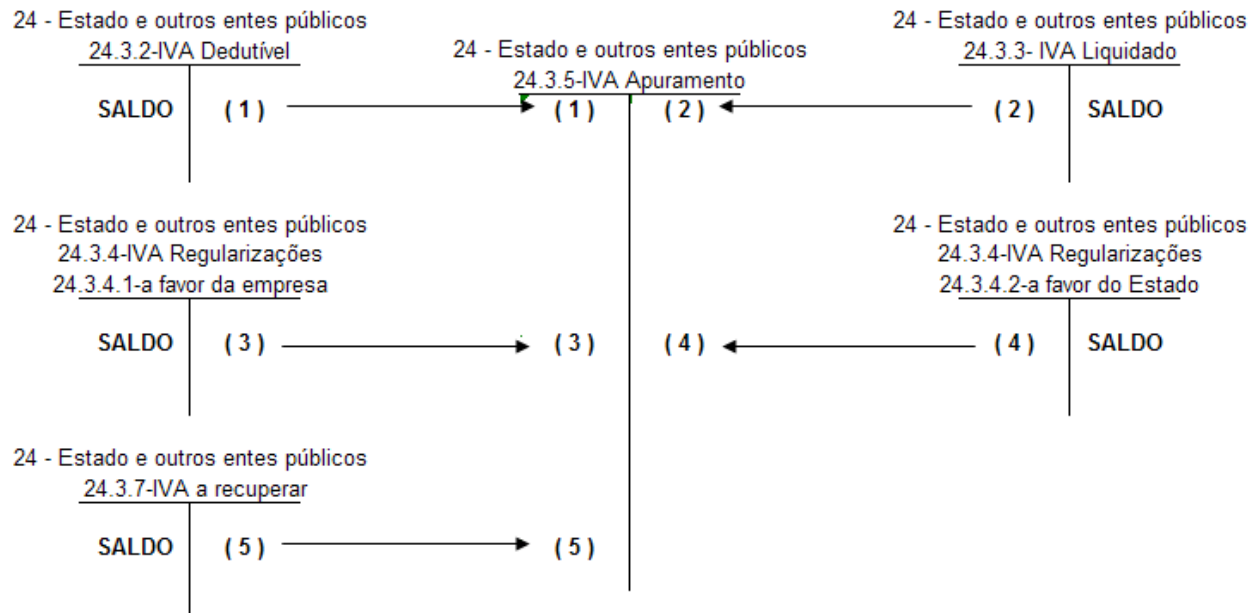
O IVA é caracterizado como sendo um imposto: (i) geral sobre o consumo, pois incide sobre as transmissões de bens, prestação de serviços e as importações; (ii) plurifásico, na medida em que é liquidado em todas as fases do circuito económico; (iii) não cumulativo, uma vez que o pagamento do imposto devido é fraccionado pelos vários intervenientes do circuito económico.

Nos termos do artigo 1.º do CIVA, estão sujeitas a este imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas em território nacional, a título oneroso, as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional reguladas pelo regime do IVA nas transacções intracomunitárias. O IVA é um imposto que abrange a totalidade das operações económicas, incluindo as transacções intracomunitárias, sendo estas regidas pelo RITI. Porém existem algumas isenções, que estão descritas nos artigos 9.º a 15.º do CIVA e nos artigos 14.º a 16.º do RITI.

O IVA é calculado através do método do crédito do imposto, no qual o operador assume-se como devedor do Estado pelo valor do imposto exigido aos seus clientes nas transmissões de bens e prestação de serviços que lhes efectuou em determinado período, designado por “imposto a favor do Estado” ou “IVA Liquidado”, mas, ao mesmo tempo, adquire a qualidade de credor perante o Estado pelo total do imposto que lhe é repercutido no mesmo período pelos seus fornecedores de bens e serviços, designado como “imposto a favor do sujeito passivo” ou “IVA Dedutível”. Desta forma, o imposto a entregar ao Estado relativamente ao período considerado será o correspondente à diferença entre o imposto liquidado aos seus clientes e o imposto debitado pelos fornecedores e as regularizações a favor do Estado ou do sujeito passivo, no mesmo período.

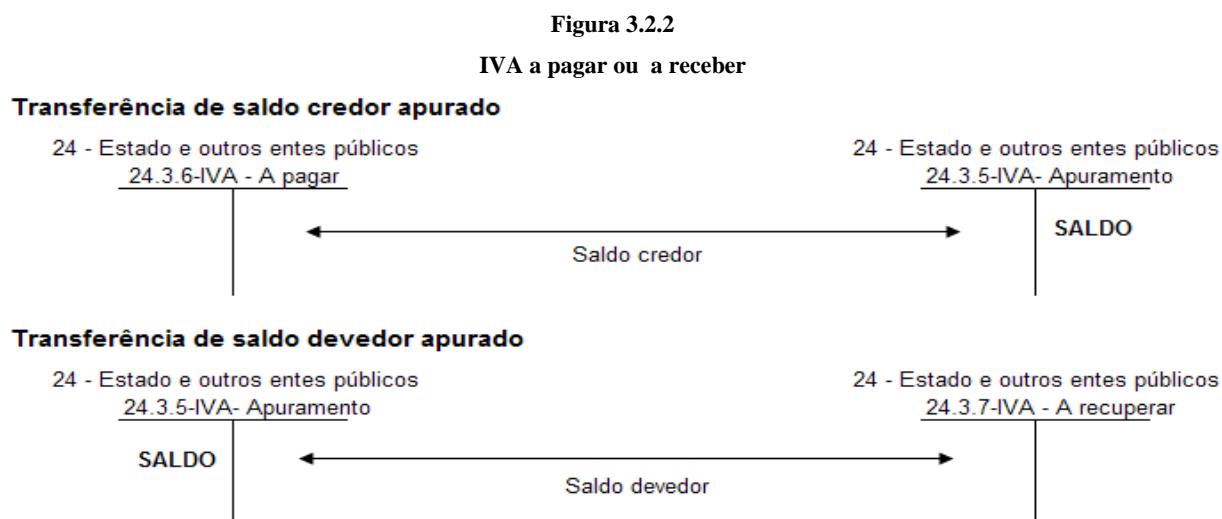
Através do programa de contabilidade, é possível apurar o imposto e consequentemente, verificar se o contribuinte tem imposto a pagar ou a receber, tal como se pode ver na figura abaixo:

Figura 3.2.1
IVA Apuramento



- (1) Transferência do saldo da conta IVA Dedutível
- (2) Transferência do saldo da conta IVA Liquidado
- (3) Transferência das regularizações favoráveis ao sujeito passivo
- (4) Transferência das regularizações favoráveis ao Estado
- (5) Transferência do IVA reportado de períodos anteriores relativamente ao qual a empresa não solicitou o reembolso.

Caso o saldo apurado seja credor, tem-se IVA a pagar e o valor é registado na conta “2436 EOEP –IVA a pagar”, caso seja saldo devedor, tem-se IVA a recuperar e o valor é registado na conta “2437 – EOEP – Iva a recuperar”, como mostra a figura abaixo:



Fonte: Bento (2007:181)

Caso o contribuinte solicite o reembolso, deve o saldo devedor da conta “2437 – EOEP – IVA – a recuperar” ser transferido para a conta “2438 – EOEP – IVA – reembolsos pedidos”.

Pelos termos dos artigos 19.º ao 26.º do CIVA, os sujeitos passivos de IVA encontram-se obrigados a apresentar uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade, com a indicação do imposto devido ou crédito existente, e ao pagamento do respectivo imposto devido. Para a entrega da declaração periódica (obrigatoriamente feito pela *internet*) e pagamento do imposto, deve-se cumprir os prazos legais. No caso de sujeitos passivos com um volume de negócio igual ou superior a €498.797,90 (Regime de IVA Mensal), o pagamento deve de ser feito até ao dia dez do segundo mês, seguinte àquele a que respeitam as operações. No caso de sujeitos passivos com um volume inferior a €498.797,90 (Regime de IVA Trimestral), a data limite é o décimo quinto dia do segundo mês, seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações.

3.3. Contribuições para a Segurança Social

A segurança social traduz-se num conjunto de políticas sociais cuja finalidade é amparar e assistir os trabalhadores e suas famílias nas situações de velhice e invalidez, doença, desemprego entre outras. As contribuições para a Segurança Social (através da denominada Taxa Social Única), são devidas, tanto pelas entidades patronais como pelos trabalhadores. Para trabalhadores por conta de outrem as contribuições para a segurança social têm por base o vencimento ilíquido do trabalhador ao qual se aplica uma taxa de 34,75%, dos quais 11% são por conta do trabalhador e é descontado directamente do seu ordenado mensal pela entidade patronal, os restantes 23,75% são pagos pela empresa empregadora. Estas contribuições devem ser efectuados até ao dia 15 do mês seguinte àquele em que são devidas. No caso dos membros de órgãos sociais, estes tem uma taxa de 31,25% onde 10% é descontado pelos respectivos membros e 21,25% pela entidade patronal. A entrega mensal do valor das contribuições à Segurança Social pode ser efectuada através do serviço entrega de declarações de remunerações por *Internet*. Por sua vez, o pagamento das contribuições pode ser efectuado nas instituições bancárias, nas tesourarias da Segurança Social ou por remessa pelo correio.

4. OPERAÇÕES DE FIM DE EXERCÍCIO

Pelo encerramento contabilístico procura-se apurar os resultados de um determinado período, com o intuito de avaliar o desempenho da actividade desenvolvida. Consideram-se como operações de fim de exercício todos os registo contabilísticos, não correntes, com vista ao apuramento de resultados e posterior elaboração das demonstrações financeiras.

Estas operações são descritas de diferentes formas por diversos autores. De acordo com Borges *et al.* (2007 a), “as operações de fim de exercício deverão ser abordadas segundo duas ópticas distintas: uma primeira respeitante à sequência das operações e registos a efectuar; e a segunda relativa aos mapas a elaborar: balanço, demonstração dos resultados, e respectivo anexo”.

Assim as operações de fim de exercício têm como ponto de partida os elementos fornecidos pelo balancete de verificação do razão do final de cada exercício e pela inventariação do património da empresa.

A regularização das contas tem por finalidade rectificar os saldos contabilísticos das contas, sendo os lançamentos mais correntes os seguintes:

- Lançamentos de registo de diferenças encontradas (diferenças de caixa, diferenças do saldo de depósitos, quebras ou sobras de stocks, etc) que resultam dos trabalhos de verificação das mesmas;
- Lançamentos de registo de custos ou proveitos do exercício quando ainda não houve a respectiva despesa e receita do exercício económico seguinte (acréscimos de custos ou de proveitos);
- Lançamentos de rectificação de despesas ou de receitas do exercício que devem ser consideradas com custos ou proveitos, respectivamente, do exercício económico seguinte (custos ou proveitos diferidos);
- Lançamentos de constituição, reforço, anulação e reversão de ajustamentos e provisões;
- Lançamentos de registo definitivo das quotas anuais de amortização do imobilizado;
- Lançamento de rectificação das existências, quando a empresa utiliza o sistema de inventário intermitente;
- Lançamento da estimativa de impostos (IRC).

4.1. Demonstrações financeiras

Segundo (Borges *et al.*, 2007 a) “a contabilidade tem como objectivo a recolha, registo e tratamento dos factos resultantes da actividade das organizações de forma a elaborar demonstrações económico-financeiras que evidenciem a situação patrimonial e financeira, a situação económica e a capacidade de gerar excedentes e o grau de cumprimento das obrigações para com terceiros, incluindo as de carácter fiscal”.

As demonstrações financeiras são constituídas por:

- Balanço;
- Demonstrações dos resultados (por natureza e por funções);
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados.

As demonstrações devem apresentar, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira e os resultados das operações da entidade, sendo destinadas tanto a utilizadores internos como utilizadores externos (accionistas, fisco, banca, fornecedores, etc). ao elaborar estas demonstrações financeiras, o relato financeiro possibilita aos utentes avaliar as diversas

perspectivas da vida da empresa, como a posição financeira, desempenho e o resultado gerado pelas operações.

4.2. Prestação de Contas

Anualmente todas as entidades deverão proceder à prestação de contas, que se encontram definidos no Código das Sociedades Comerciais, no Código Comercial no CIRC e demais legislação. É necessário elaborar e apresentar os documentos anuais que evidenciem a situação económico-financeira das sociedades e os resultados das operações por ela realizadas para efeitos da sua apreciação e aprovação na Assembleia Geral, depósito da documentação na respectiva conservatória do registo comercial e ao respectivo registo e publicação nos jornais oficiais.

Segundo o n.º 1 do artigo 65.º do CSC, “os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual”.

No âmbito do n.º 2 do artigo 65.º do CSC, “a elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e dos demais documentos de prestação de contas deve obedecer ao disposto na lei; o contrato de sociedade pode complementar, mas não derrogar, essas disposições legais”.

Pelo n.º 1 do artigo 66.º do CSC, “o relatório de gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios e a situação da sociedade”.

A Transição e a Aplicação Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

1. A TRANSIÇÃO E A APLICAÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO

1.1. Normalização Contabilística

Segundo Guimarães (s.d.a) “nos últimos anos temos assistido ao reavivar do processo de harmonização contabilística internacional, mais concretamente na União Europeia (UE), na procura incessante de um modelo contabilístico único aplicável às empresas, em prol da comparabilidade da informação financeira contida nas suas demonstrações financeiras.

“Neste sentido, as Directivas Comunitárias de cariz contabilístico (IV e VII Directivas) foram o motor da harmonização contabilística, surgindo posteriormente duas Comunicações da Comissão Europeia ao Conselho Europeu e ao Parlamento Europeu, uma em 1995 intitulada “*Harmonização Contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional – COM 1995 (508)*” e outra em 2000 denominada “*A estratégia da União Europeia em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas – COM 2000 (359)*”.

A partir de 2002, surgiu em força a figura jurídica² do Regulamento em detrimento da Directiva, uma vez que aquele é um instrumento mais célere e eficaz no acelerar do processo de harmonização. Pelo Regulamento 1606/2002³, a partir de 1 de Janeiro de 2005 as sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, deverão elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS)⁴ garantindo uma harmonização da informação financeira que mantenha assegurado um elevado grau de transparência e comparabilidade na informação financeira prestada pelas empresas. Adicionalmente, o DL35/2005 estabelece a possibilidade de aplicação das normas do IASB na preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas de entidades não cotadas e das demonstrações financeiras individuais de entidades cotadas e não cotadas.

² O motivo para a emissão de um regulamento e não de uma directiva prende-se com o facto do regulamento ter um efeito directo e não requerer transposição para os normativos nacionais, enquanto que uma directiva necessita de transposição para o normativo nacional de cada Estado Membro. O grande objectivo desta decisão foi evitar eventuais atrasos na entrada em vigor da nova regulamentação.

³ Este regulamento altera de forma significativa a representação das Demonstrações financeiras ao exigir um esforço de adaptação dos distintos sistemas contabilísticos dos países que integram a UE e uma aproximação da doutrina contabilística dos EUA e Europa expressa nas normas do FASB e do IASB.

⁴ Segundo Rodrigues (2003), na sequência de profundas alterações, o IASC (*International Accounting Standards Committee*) deu lugar ao *International Accounting Standards Board* (IASB) e as normas a serem emitidas passaram a denominar-se de “*International Financial Reporting Standards*” (IFRS). A alteração de IAS (*International Accounting Standards*) para IFRS envolve uma mudança de fundo: enquanto a denominação de IAS abrange apenas a contabilidade, a denominação de IFRS passa a abranger o Relato Financeiro.

A Comissão de Normalização Contabilística, na sequência da aprovação do Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho da UE, apresentou, em Janeiro de 2003, um documento intitulado “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”⁵ e que consubstancia a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC⁶), das Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) e Interpretações Conexas, do International Accounting Standards Board (IASB⁷) às empresas portuguesas.

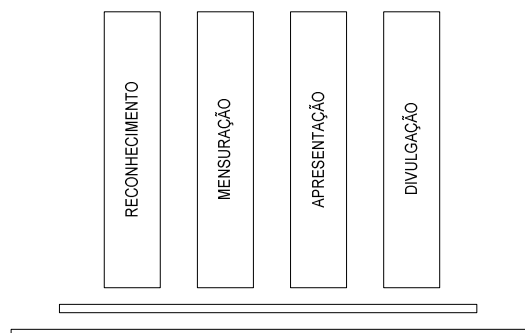
Em Julho de 2007, a Comissão de Normalização Contabilística disponibilizou um conjunto de normas que integram o Sistema de Normalização Contabilístico. Este sistema irá substituir o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as Directrizes Contabilísticas (DC), em princípio, a partir de 1 de Janeiro de 2010.

Segundo Guimarães (2007a), a normalização contabilística nacional aproxima-se o mais possível dos novos padrões, procurando um alinhamento das Directivas e do Regulamento Contabilísticos da União Europeia, mas tendo sempre em conta as características e necessidades do tecido empresarial português.

Torna-se assim necessário ter presente, que a nova normalização contabilística portuguesa, assenta em quatro pilares fundamentais, como podemos ver na figura abaixo,

Figura 1.1.1

Pilares da Normalização



Fonte: Cipriano (2007:22)

⁵Documento oportunamente divulgado no site da CNC (www.cnc.min-financas.pt) que preparou os projectos dos instrumentos contabilísticos que integram o novo modelo, que apelidou de “Sistema de Normalização Contabilística” (SNC) e que visa substituir o POC e legislação complementar.

⁶ NIC (IAS) - Normas Internacionais de Contabilidade

⁷ Ao longo dos últimos trinta anos pode observar-se a existência de duas doutrinas que se foram cimentando. De um lado, constata-se que a *Financial Accounting Standards Board* (FASB) continua a desenvolver a sua doutrina, pautando-se pelo respeito aos *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP), do outro lado o *International Accounting Standards Board* (IASB), organismo internacional emissor de normas contabilísticas.

Cipriano (2007) considera que, o pilar do **reconhecimento** estabelece requisitos próprios para o mesmo, e clarifica as fronteiras, dos activos, passivos, rendimentos e gastos. Neste contexto, deve existir uma explicação detalhada das alterações políticas e estimativas contabilísticas e seu tratamento. Entende que a **apresentação** da informação nas demonstrações financeiras em termos estruturais, deve respeitar determinadas regras, como, a rubrica que se deve utilizar, com que detalhe ou em que agregação. Segundo este autor, a **mensuração** procura a manutenção do custo histórico, adopção do justo valor de activos e passivos financeiros, de activos tangíveis e intangíveis e adopção do valor realizável em activos tangíveis e inventários. Como último, mas não menos importante, surge o pilar da **divulgação**, que confere um aumento significativo da importância e extensão do anexo, havendo uma discriminação exaustiva dos critérios e opções relativas a quase todas as rubricas e explicitação de informações não financeiras, incluindo matérias ambientais.

1.2. Do Plano Oficial de Contas ao Sistema de Normalização Contabilística

Na sequência do “Projecto de Linhas de Orientação para o Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional”, a Comissão de Normalização Contabilística propõem um novo modelo normativo para substituição do Plano Oficial de Contabilidade, que se designou de Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Segundo Guimarães (2007a), o POC tem-se revelado insuficiente para as entidades com maiores exigências de relato financeiro precisando de revisão técnica (por exemplo, nos aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, modelos de Demonstrações Financeiras individuais e consolidadas).

A Comissão de Normalização Contabilística, procura que o novo quadro de referência (o SNC), desenhado no sentido de se aproximar do modelo normativo do IASB, em consonância com a estratégia contabilística seguida na UE⁸ e assente em Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF); seja, naturalmente, compatível com as Directivas Contabilísticas Comunitárias; atenda às menores exigências de relato financeiro de um significativo conjunto do tecido empresarial português, mediante a inclusão de uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE); permita a inter comunicabilidade horizontal e vertical, ou seja, ser um corpo normativo coerente com as normas internacionais

⁸ Segundo Pereira (s.d.) “Podemos afirmar que o grande objectivo estratégico perseguido pela União Europeia (UE) é a procura de um mercado único, eficiente e integrado”.

de contabilidade acolhidas na UE, e consequentemente, que facilite às entidades, em função de alterações, na sua dimensão ou enquadramento legal, a passagem entre a NCRF-PE, as NCRF e as referidas NIC.

Citado por Guimarães (2007b), Gastambide Fernandes⁹ sublinha que “em termos gerais, as novas normas não apresentam diferenças substanciais ao que se vinha praticando. Contudo em termos conceptuais e terminológicos representam um corte com toda a tradição contabilística existente. Trazem com elas um conjunto de conceitos, de terminologia, de processos e de regras que diferem sensivelmente da cultura existente”.

Segundo Pereira (s.d.), “ (...) é notório que o grande objectivo da UE é o de conseguir um mercado de capitais e serviços financeiros a funcionar em condições perfeitas e de igualdade para todas as empresas, independentemente do país ou do sector de actividade. Para este efeito, era necessário a obtenção de demonstrações financeiras internacionalmente comparáveis utilizando, para isso, princípios e normas contabilísticas claras e rigorosas que contribuam para a imagem verdadeira e apropriada das empresas e, como tal, para a produção de informação financeira fiável para os seus utilizadores”.

1.2.1. Sistema de Normalização Contabilística – Estrutura Conceptual

O Sistema de Normalização Contabilística tem por base as Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas na União-Europeia (IFRS-UE), tendo como componentes normativas nucleares as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) e a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro – Pequenas Entidades (NCRF-PE).

Segundo Guimarães (2007b) “o Sistema de Normalização Contabilística prevê a existência de dois níveis de normalização e de adaptação das NIC (IAS) e NIRF (IFRS), bem como das respectivas Interpretações (SIC/IFRIC¹⁰), nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho, tendo em conta os dois principais factores: as necessidades de relato financeiro e a dimensão económica das empresas”.

⁹ Gastambide Fernandes: “A Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro”, Revista Auditores n.º 36, de Janeiro/Março de 2007, pp.29-35. Gastambide Fernandes é um dos membros nomeados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas responsáveis pela tradução das NIC (IAS) /NIRF (IFRS), e neste artigo apresenta e justifica os principais procedimentos e dificuldades inerentes a esse trabalho.

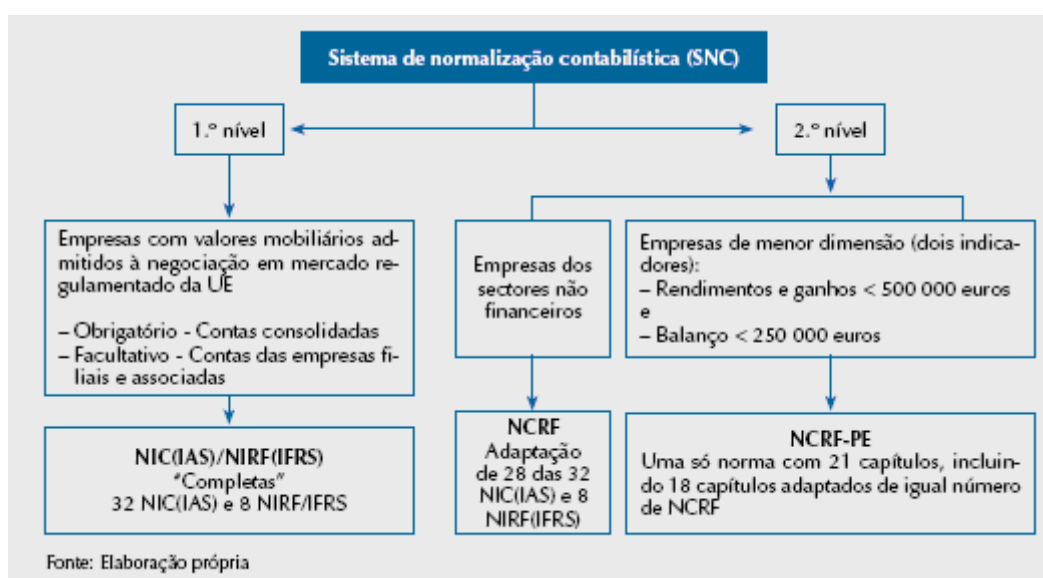
¹⁰ SIC – *Standing Interpretations Committee*

IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*

O primeiro nível equivale às IAS/IFRS no seu estado original, que se designam de “completas” ou “puras” e são aplicáveis às entidades com valores cotados num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da União Europeia (cerca de 90 em Portugal e 8.000 na EU¹¹); o que já se concretizou a partir de 1 de Janeiro de 2005.

O segundo nível aplicável à generalidade das PME, as quais terão de utilizar as IAS/IFRS “adaptadas” às suas menores exigências de relato financeiro e à sua menor dimensão, de acordo com o referido Projecto da CNC. Para tal, foi criada uma única norma, a NCRF – PE, estruturada em 21 capítulos que incluem 18 capítulos com os aspectos fundamentais de igual número de NCRF susceptíveis de aplicação às Pequenas Entidades.

Figura 1.2.1.1
Sistema de Normalização Contabilístico – Dois níveis



Fonte: Guimarães (2007 b: 44)

Segundo a CNC¹², a estrutura conceptual estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para os utentes externos. O objectivo da Estrutura Conceptual é o de ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas normas; ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF; ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua

¹¹ Citado por Guimarães (2007c).

¹² Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

abordagem à formulação das NCRF. A CNC reconhece, que em alguns casos, pode haver um conflito entre a Estrutura Conceptual e uma qualquer NCRF. Nesses casos, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura Conceptual.

A estrutura conceptual procura identificar os diferentes utentes das demonstrações financeiras (investidores, empregados, financiadores, fornecedores e outros credores, clientes, Governo e órgãos do governo e público) e orientar sobre o momento do reconhecimento de um Activo, Passivo, Rendimento e Gasto e quais as bases de mensuração a seguir.

Pela CNC¹³, a estrutura conceptual define, que as Demonstrações Financeiras tem como objectivo, proporcionar informação sobre a posição financeira, a performance e as alterações na posição financeira de uma empresa, que seja útil para um leque alargado de utilizadores no processo de tomada de decisões económicas. Deste modo, as demonstrações financeiras são preparadas segundo dois pressuposto. O primeiro, designado por **regime do acréscimo**, estabelece que as operações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago). Os utentes têm informação sobre os acontecimentos passados e futuros da entidade, ajudando-os na tomada de decisões. O segundo pressuposto, considera que as demonstrações financeiras são preparadas no presuntivo, de que uma entidade é uma entidade em **continuidade**, e de que continuará a operar no futuro. Assim, é assumido que a entidade não tem nem a intenção, nem a necessidade, de liquidar ou reduzir, drasticamente o nível das suas operações.

A abordagem teórica, que faço de seguida, referente as características qualitativas, é consensual, por vários especialistas da área. Segundo Freitas (s.d.) e também pela Comissão de Normalização Contabilística¹⁴, “as características qualitativas, são os atributos que tornam a informação proporcionada, nas demonstrações financeiras, útil aos utentes”. As principais características qualitativas são:

Figura 1.2.1.2
Características Qualitativas para o SNC

Conteúdo	Relevância
	Fiabilidade
Forma	Compreensibilidade
	Comparabilidade

Fonte: Formação Segmentada – 0509

¹³ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

¹⁴ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

Estamos perante uma informação **relevante** sempre que esta seja útil para a tomada de decisões, dos utentes das demonstrações financeiras. Pelo que, a informação tem a qualidade da relevância, quando influencia as decisões económicas dos utentes, ou seja, sempre que tenha prestado algum apoio na avaliação dos acontecimentos passados, presentes ou futuros ou na confirmação ou correcção, das suas avaliações passadas.

Segundo Freitas (s.d.) Para uma melhor caracterização da relevância realça-se que a informação financeira, é influenciada pela natureza da informação, pela materialidade e pela oportunidade dos factos patrimoniais relatados. Assim (i) pela natureza da informação podemos aprender com o exemplo do relato de um novo negócio na avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à empresa independentemente dos resultados já conseguidos; (ii) a materialidade está relacionada com a alteração do sentido da decisão económica resultante do seu conhecimento; e (iii) a oportunidade dos factos patrimoniais está relacionada com o momento da disponibilização da informação em relação ao momento da necessidade da sua utilização.

Outra característica qualitativa considerada, é a **fiabilidade**. Pela CNC¹⁵, para que a informação seja útil, esta deve ser fiável. A informação é fiável, quando está isenta de erros materiais ou preconceitos, e os utentes dela podem depender, ao representar fidedignamente o que ela pode razoavelmente esperar-se que represente. Citado por Freitas (s.d.) para que tal fiabilidade seja garantida, deve-se verificar os seguintes atributos: (i) representação fidedigna, para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que ela possa razoavelmente esperar-se que represente; (ii) substância sobre a forma, a informação representada para ser fidedigna, deve contabilizar as transacções e outros acontecimentos de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal; (iii) neutralidade: para ser fiável, a informação tem de ser neutra, isto é, livre de preconceitos; (iv) prudência, procura incluir um grau de precaução no exercício dos juízos necessários, ao fazer as estimativas necessárias, em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados; (v) plenitude, para que a informação seja fiável, esta deve ser completa respeitando os limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que, a informação, seja falsa ou enganadora, e por conseguinte, não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

¹⁵ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

A **compreensibilidade** segundo a CNC¹⁶ é uma qualidade essencial da informação, na medida em que, seja rapidamente compreensível pelos utentes. Pressupõem-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência.

Como última característica, mas não menos importante, na **comparabilidade** os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na posição financeira e no seu desempenho. Assim a informação financeira tem de ser produzida de forma a possibilitar a elaboração das comparações.

Figura 1.2.1.3
Comparação SNC/POC

S N C	Pressupostos	Regime do Acréscimo	Princípios Contabilísticos	P O C
		Empresa em Continuidade		
	Características Qualitativas	Substância sobre a forma		
		Prudência		
		Materialidade		
		Consistência		
		Relevância		
		Fiabilidade		
		Comparabilidade		
		Representação Fidedigna		
		Plenitude		
	Compreensibilidade			
Características Qualitativas				

Fonte: Formação Segmentada – 0509

Segundo Freitas (s.d.) “a elaboração da informação financeira deve respeitar as características qualitativas que acabo de apresentar. No entanto, devemos ter presente que o processo da informação padece de alguns constrangimentos. Com efeito, a relevância e a fiabilidade da informação financeira apresentada é condicionada pelas restrições” que se seguem, (i) tempestividade, a demora excessiva no relato de informação, sem que todos os aspectos de uma operação ou outro acontecimento sejam conhecidos, põem em causa a relevância e a fiabilidade; (ii) balanceamento entre benefício e custo, a ponderação entre benefício e custo é um constrangimento influente. Os benefícios derivados da informação podem exceder o custo de a proporcionar. Além disso os benefícios podem também ser usufruídos pelos utentes que não sejam aqueles que para quem a informação é preparada; (iii)

¹⁶ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

balanceamento entre características qualitativas, na prática é necessário escolher entre as diversas características qualitativas, de forma atingir os objectivos. Geralmente, procura-se conseguir um balanceamento, entre as características, a fim de ir ao encontro, dos objectivos das demonstrações financeiras.

Com a aplicação das características qualitativas juntamente com as normas contabilísticas apropriadas, procura-se que as demonstrações financeiras proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada da informação.

Com o novo normativo contabilístico, certos conceitos alteram-se profundamente e novos são introduzidos. Termos como “activo” e “passivo” sofreram profundas alterações, “as definições do passado que significavam, respectivamente,” tudo aquilo que se possui e que o titular do património tem direito a receber” e “tudo o que o titular do património tem a pagar a terceiros” só fazem sentido em ambiente pedagógico associado às noções introdutórias de contabilidade (Borges *et al.*, 2007b).

Para o novo normativo contabilístico as rubricas do Balanço são classificadas segundo o critério de distinção entre activos e passivos correntes e não correntes, definido nos parágrafos 10 a 13 da NCRF 1 – Estrutura e Conteúdos das Demonstrações Financeiras.

Segundo Borges *et al.* (2007b) um **activo** é um recurso controlado por uma entidade e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade. Apenas os itens que satisfaçam estas duas condições poderão ser reconhecidos como activos. Pela CNC¹⁷ os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes formas:

- Usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
- Trocado por outros activos;
- Usado para liquidar um passivo; ou
- Distribuído aos proprietários da entidade.

Borges *et al.*, (2007b) define que um activo é classificado como activo corrente e não corrente. Um activo não corrente é definido pela negativa relativamente ao activo corrente. Para ser considerado um activo corrente, este deve satisfazer, qualquer um dos seguintes critérios:

¹⁷ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

1. Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade (ex: mercadorias);
2. Está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado (ex: títulos negociáveis);
3. Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço (ex: uma dívida a receber a um mês); ou
4. É caixa ou seu equivalente, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Da mesma forma, um **passivo** (segundo Borges *et al.*, 2007b), é uma obrigação presente da empresa, derivada de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da empresa, que incorporam benefícios económicos. Existe um passivo quando um acontecimento passado cria uma obrigação, e faça com que a empresa não tenha nenhuma alternativa realista, senão liquidar a mesma. A CNC¹⁸, refere que a liquidação pode ocorrer de várias maneiras:

- Pagamento a dinheiro;
- Transferência de outros activos;
- Prestação de serviços;
- Substituição dessa obrigação por outra; ou
- Conversão da obrigação em capital próprio.

Segundo Borges *et al.* (2007b) pela mesma estrutura do activo, um passivo corrente deve satisfazer qualquer dos seguintes critérios:

1. Espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
2. Está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
3. Deverá ser liquidado num período incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço; ou
4. A entidade não tem um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Quanto à classificação de um passivo não corrente ela é feita, de igual modo, pela negativa relativamente ao significado anteriormente transcrito, isto é todos os outros passivos são classificados como não correntes.

¹⁸ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

Outros termos são definidos pela CNC¹⁹, os **rendimentos**²⁰ “são aumentos nos benefícios económicos no período na forma de entradas, aumentos de activos ou diminuições dos passivos, que resultem em aumento dos capitais próprios que não sejam entradas dos subscritores de capital. Enquanto que os **gastos**²¹ são diminuições nos benefícios económicos durante o período, na forma de saídas, diminuição de activos ou aumento dos passivos que resultem em diminuições dos capitais próprios, para além das distribuições aos detentores de capital”.

O **reconhecimento** dos elementos das demonstrações financeiras, é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados, um item que satisfaça, a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos pela CNC²²:

- For provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e
- O item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Pela CNC²³ a **mensuração**, é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Para tal a CNC²⁴, define bases de valorimetria, que podem ser empregues em diferentes graus e em variadas combinações;

- Custo histórico: os activos são contabilizados pelo valor das disponibilidades entregues ou pelo justo valor das entregas para os adquirir na data de aquisição. Os passivos são contabilizados pelo valor dos proveitos recebidos em troca da obrigação, ou, em alguma circunstância (por exemplo, imposto sobre lucros) pelo valor de

¹⁹ Versão 070618.

²⁰ A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades corrente de uma entidade (vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas). Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito. Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes.

²¹ A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (custo das vendas, os salários e as depreciações). As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes.

²² Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

²³ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

²⁴ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

disponibilidades a serem entregues para satisfazer o passivo no curso normal dos negócios.

- **Custo corrente:** os activos são valorizados pelo valor de disponibilidades que seriam necessárias se o mesmo ou um activo equivalente fosse adquirido correntemente. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.
- **Valor realizável (de liquidação):** os activos são valorizados pelos valores das disponibilidades que podem correntemente ser obtidas pela venda do activo. Os passivos são valorizados pela sua quantia de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalente de caixa, que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no curso normal dos negócios.
- **Valor presente:** os activos são escriturados pelo valor presente descontado das entradas de fluxos de caixa líquidos futuros que se espera que o activo gere no curso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado das saídas de fluxos de caixa líquidos futuros que se espera sejam necessários para liquidar os passivos no curso normal dos negócios.
- **Justo valor:** quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

2. “ADOÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO” – NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO 3.

As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro²⁵ (NCRF) constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade (NIC), adoptadas na União Europeia, tendo em conta o tecido empresarial português. Sempre que as circunstâncias o justificarem e para o esclarecimento e/ou orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC, recorre-se às Normas Interpretativas (NI). Estas são propostas pela CNC, e publicadas como Aviso no Diário da República, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.

²⁵ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

A norma internacional de relato financeiro (IFRS) 1 foi emitida em Junho de 2003, substituindo a SIC 8 – “Aplicação das IAS pela primeira vez como base primária de contabilidade” (1998).

Citado por Roberto *et al.* (2003²⁶) o Conselho desenvolveu a IFRS 1 para substituir a SIC 8, para responder a preocupações, tais como:

(a) A aplicação da SIC 8 originava custos que excediam os benefícios prováveis para os utentes das demonstrações financeiras. Além disso, não especificava qualquer tratamento em caso de impraticabilidade, quando ocorresse a adopção das normas.

(b) A SIC 8 podia exigir que se aplicasse duas versões diferentes de uma Norma, caso a nova versão proibisse a aplicação retrospectiva.

(c) A SIC 8 não assegurava claramente se, se deveria utilizar a percepção passada na aplicação retrospectiva de decisões de reconhecimento e mensuração.

(d) Existiam dúvidas sobre a forma como a SIC 8 interagia quando ocorria a transição de Normas individuais com disposições específicas.

Segundo CNC²⁷ “a NCRF 3 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro 1 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, adoptada pelo Regulamento (CE) nº 707/2004 da Comissão, de 6 de Abril e alterada pelos Regulamentos (CE) nº2086/2004, de 19 Novembro, Regulamento nº 2236/2004 e nº 2238/2004, de 29 de Dezembro, Regulamento nº 211/2005, de 4 de Fevereiro, Regulamento nº 1751/2005, de 25 de Outubro, Regulamento nº 1864/2005, de 15 de Novembro e Regulamento nº 1910/2005, da Comissão, de 8 de Novembro”.

O objectivo da NCRF 3 é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as normas contabilísticas e de relato financeiro²⁸, compreendam informação de elevada qualidade que (i) seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados; (ii) proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as normas contabilísticas e de relato financeiro; (iii) possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

²⁶ As traduções portuguesas da IFRS 1 Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, Bases Para Conclusões sobre a IFRS 1e Guia de Implementação da IFRS 1 incluídas neste Livro, foram aprovadas pelo Comité de Revisão nomeado pelo IASCF (*International Accounting Standards Committee Foundation*). A tradução portuguesa é publicada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas em Portugal com a permissão do IASCF. A tradução portuguesa é propriedade do IASCF.

²⁷ Versão 070618 – disponibilizado no sítio www.cnc.min-financas.pt

²⁸ São as primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adoptou as NCRF.

Uma vez que a NCRF 3 se aplica a entidades que apresentam demonstrações financeiras pela primeira vez de acordo com o novo sistema de normalização contabilística, considera-se uma norma transitória, pois apenas se aplica na data de transição²⁹.

Segundo Rodrigues (2005) os passos a seguir na adopção das NCRF pela primeira vez são os seguintes:

- i) Identificar a data para a elaboração das demonstrações financeiras, de acordo com as NCRF;
- ii) Seleccionar as políticas contabilísticas a adoptar;
- iii) Decidir sobre a aplicação, ou não, das isenções facultativas, à aplicação retrospectiva das NCRF;
- iv) Seguir as excepções obrigatórias, à aplicação retrospectiva das NCRF;
- v) Preparar um balanço de abertura³⁰ de acordo com as NCRF; e
- vi) Explicar os efeitos da transição.

2.1. Balanço de Abertura e Políticas Contabilísticas³¹

Segundo a NCRF 3, uma entidade que adopte pela primeira vez o novo sistema de normalização contabilístico, deve elaborar um balanço de abertura à data de transição, e a partir desse momento deve seguir cada norma contabilística e de relato financeiro em vigor. Este balanço é considerado como o ponto de partida da contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras.

Assim, inicialmente uma entidade deve:

- a) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;
- b) Não reconhecer itens como activos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- c) Reclassificar itens que sejam reconhecidos segundo o POC como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componentes do capital próprio segundo as NCRF; e
- d) Aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

²⁹ É a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

³⁰ É o balanço de uma entidade à data de transição para as NCRF.

³¹ São os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

Os ajustamentos que resultarem, de situações de não reconhecimento, ou de novo reconhecimento, naturalmente geram aumentos ou diminuições ao capital próprio. Assim essas quantias deverão ser reconhecidas directamente em “Resultados Transitados”, se outra rubrica de capital próprio não se revelar mais adequada. Relativamente à mensuração, os activos e passivos que já eram reconhecidos à luz do POC e que continuam a sê-lo ao abrigo das NCRF, poderão: (i) manter as mesmas quantias assumidas nos termos do POC; (ii) ver alteradas as suas quantias, por força das novas normas, ou da adopção de novas políticas em termos de mensuração, ao abrigo da NCRF, gerando assim ajustamentos de transição.

Pela NCRF 3³², uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF e nas suas primeiras demonstrações financeiras. Essas políticas contabilísticas devem estar em conformidade com cada NCRF em vigor à data de transição, com excepção das isenções e proibições, mencionadas de seguida. As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura, de acordo com as NCRF, podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando o POC, originando por isso, ajustamentos e reconhecimentos.

Aquando da aplicação da NCRF 3, para a preparação do balanço de abertura, deve ter-se em conta as isenções e proibições de uso retrospectivo³³ podendo fazer-se escolhas nos casos, em que se consagram tratamentos alternativos.

2.2. Isenções facultativas à aplicação retrospectiva das NCRF

Existem nove isenções em que as entidades podem optar por uma aplicação prospectiva e quatro proibições em que as entidades não podem aplicar uma norma de forma retrospectiva, ou seja, terá de ocorrer uma aplicação prospectiva³⁴. Todavia em relação aos requisitos de apresentação e divulgação exigidos pelas outras normas a NCRF 3 não prevê excepções.

Segundo Rodrigues (2005), as entidades decidem se querem ou não, aproveitar as isenções. As entidades podem aproveitar a totalidade das isenções, podem optar, por não seguir nenhuma das isenções, ou optar por uma ou mais. Estas isenções afectarão a

³² Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

³³ É a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

³⁴ Aplicação prospectiva de uma alteração numa política contabilística e de reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respectivamente, é: a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e o reconhecimento do efeito da alteração numa estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro, afectados pela alteração.

comparabilidade entre empresas, uma vez que as opções podem divergir de empresa para empresa. Esta situação pode ocorrer, devido a relação custo/benefício, ou seja, considera-se que o custo de produzir, não justifica o benefício adicional, para os utentes das demonstrações financeiras.

Segundo a NCRF 3, pela CNC³⁵, podemos observar as seguintes isenções:

- Concentrações de actividades empresariais;
- Justo valor ou revalorização como custo considerado;
- Benefícios dos empregados;
- Diferenças de transposição cumulativas;
- Instrumentos financeiros compostos;
- Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- A designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos;
- Locações; e
- Mensuração pelo justo valor de activos ou passivos financeiros no reconhecimento inicial.

Concentrações de actividades empresarias³⁶

Segundo Rodrigues (2005), no balanço de abertura, quem adoptar as NCRF pela primeira vez, pode optar pela não aplicação retrospectiva da NCRF 14 – “Concentrações de Actividades Empresariais”, desde que a opção se verifique para todas as concentrações realizadas anteriormente. No entanto, caso se opte pela aplicação da NCRF 14 a uma determinada concentração de actividade empresarial, as concentrações de actividades empresariais subsequentes terão de seguir as regras da NCRF 14.

Caso não se aplique a NCRF 14 retrospectivamente, então:

1. Terá de ser mantida a classificação (compra, compra revertida, comunhão de interesses) incluída nas demonstrações financeiras do referencial contabilístico anterior.
2. Na data de transição para as NCRF terá de se reconhecer todos os activos e passivos adquiridos ou assumidos em concentrações empresariais ocorridas no passado,

³⁵ Versão 070618 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

³⁶ É a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata. A entidade que relata é uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um grupo compreendendo uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

excepto, alguns activos e passivos financeiros não reconhecidos de acordo com o referencial contabilístico anterior.

3. Terá de ser excluído do balanço de abertura, qualquer elemento reconhecido de acordo com o referencial contabilístico anterior, que não qualifique o reconhecimento como activo ou passivo de acordo com as NCRF.
4. Deve-se reconhecer os efeitos dos ajustamentos nos resultados transitados (Roberto *et al.*, 2003).

Justo valor³⁷ ou revalorização como custo considerado

Citado por Roberto *et al.*, (2005) as entidades têm a opção de mensurar os seus activos fixos tangíveis, na data de transição, pelo justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data. A NCRF 3, permite o uso do justo valor como ponto de partido, quando as entidades têm um custo significativo, para recolha da informação necessária, de forma a reexpressar os valores contabilísticos dos seus activos fixos tangíveis.

Pela NCRF 3, uma entidade que apresente pela primeira vez as demonstrações financeiras de acordo com as NCRF, pode optar por usar uma revalorização de um elemento do activo fixo tangível com base no POC, antes ou na data de transição para as NCRF como custo a ser considerado à data de revalorização, se à data da mesma, for amplamente comparável com:

- a) O justo valor; ou
- b) Custo ou custo menos depreciação de acordo, com as NCRF.

Segundo Rodrigues (2005) refere que no caso de os métodos e taxas de depreciação de acordo com o referencial contabilístico anterior, serem aceitáveis de acordo com as NCRF, qualquer mudança na vida útil estimada, ou no método de depreciação, será aplicada prospectivamente, isto é, para os anos remanescentes de vida do activo. No entanto, se os métodos e taxas adoptados no passado, diferirem significativamente, dos critérios das NCRF, o saldo inicial das depreciações acumuladas deverá ser objecto de ajustamento.

³⁷ Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe

Benefícios dos empregados³⁸

Segundo Rodrigues (2005), as entidades podem optar por usar uma “abordagem de corredor”³⁹ que deixe por reconhecer alguns tipos de ganhos e perdas actuarias⁴⁰. Pode-se optar por reconhecer todos os ganhos ou perdas actuariais acumulados na data da transição para NCRF, mesmo quando se pretender adoptar a “abordagem do corredor” para ganhos e perdas actuarias. Caso se opte pelo reconhecimento integral, a opção tem de ser aplicada a todos os planos.

Diferenças de transposição cumulativa

Citando por Roberto *et al.*, (2003) a NCRF 23 – “Efeitos de Alterações em Taxas⁴¹ de Câmbio” requer que, (i) uma entidade classifique algumas diferenças de transposição⁴² como componentes separada do capital próprio, e (ii) aquando da alienação de uma entidade operacional estrangeira, transfira a diferença de transposição cumulativa, dessa unidade operacional estrangeira⁴³, para a demonstração dos resultados, como parte integrante dos ganhos ou perdas resultantes da alienação.

Contudo, pela NCRF 3, existe a possibilidade de optar por esta isenção; (i) considera-se as diferenças de transposição cumulativas como sendo zero, à data de transição para as NCRF; e (ii) o ganho ou perda, resultante de uma alienação posterior, de uma unidade operacional estrangeira, deve excluir, as diferenças de transposição, que tenham surgido antes da data de transição para as NCRF, e deve incluir as diferenças de transposição posteriores.

Instrumentos financeiros compostos

Segundo Rodrigues (2005) os instrumentos financeiros⁴⁴ podem incluir instrumentos que são simultaneamente de capital e de dívida, a separação desses instrumentos, entre passivo e capital próprio, é requerida pela NCRF 27 – “Instrumentos Financeiros”.

³⁸ São todas as formas de remuneração dadas por uma empresa em troca de um serviço prestado pelos empregados (benefícios de curto e longo prazo, benefícios de pós emprego e outros e pagamentos por rescisões de contratos de trabalho).

³⁹ Método do corredor é um método de contabilização dos ganhos e perdas actuarias.

⁴⁰ Ganhos e perdas actuarias, compreendem: (a) ajustamentos de experiência (os efeitos de diferenças entre os anteriores pressupostos actuarias e aquilo que realmente ocorreu); e (b) os efeitos de alterações nos pressupostos actuariais.

⁴¹ É o rácio de troca entre duas moedas.

⁴² Diferença de câmbio é a diferença da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.

⁴³ É uma subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da entidade que relata, cujas actividades sejam baseadas ou conduzidas num país que não seja o país da entidade que relata.

⁴⁴ É um contrato que dá origem a um activo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.

Segundo a NCRF 3, caso a componente de passivo, não esteja ainda em dívida, a aplicação retrospectiva da NCRF 27, envolve a separação de duas parcelas do capital próprio. A primeira parcela está nos resultados transitados e representa os juros acumulados do instrumento de dívida. A outra parcela representa o instrumento original de capital próprio. Porém de acordo com a NCRF 3, caso o instrumento de passivo não esteja em dívida na data de transição, não é necessário segregar as duas parcelas.

Activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

“Quando uma subsidiária adopta as NCRF após a sua empresa-mãe⁴⁵, terá de mensurar, nas suas demonstrações financeiras, os seus activos e passivos:

- i) Pelo valor contabilístico que seria incluído nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe; ou
- ii) pelos valores contabilísticos exigidos da presente NCRF, com base na data de transição para NCRF da subsidiária” (Rodrigues, 2005).

Segundo Roberto *et al.*, caso a empresa-mãe, adopte as NCRF, para as suas demonstrações financeiras individuais, mais cedo ou mais tarde, do que para as suas demonstrações financeiras consolidadas, deve mensurar os seus activos e passivos pelas mesmas quantias em ambas as demonstrações financeiras, excepto quanto aos ajustamentos de consolidação.

Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos

Pelo autor Rodrigues (2005) entende-se que ao elaborar um balanço de abertura de acordo com as NCRF, deve aplicar os requisitos de não reconhecimento indicados na NCRF 27 – “Instrumentos financeiros”: reconhecimento e mensuração prospectivamente desde a data de eficácia. Ou seja, permite que um instrumento financeiro seja designado no reconhecimento inicial como um activo financeiro ou um passivo financeiro avaliado ao justo valor através de lucros ou perdas ou como disponível para venda.

⁴⁵ É a entidade que tem um ou mais subsidiárias.

Locações⁴⁶

Ao aplicar a NCRF 3, deve-se analisar, no contrato da locação os factos e circunstâncias existentes, à data da transição para as NCRF. Após confirmação, pode-se aplicar a NCRF 9 – “Locações”, onde se prescreve para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações operacionais e financeiras⁴⁷.

Mensuração pelo justo valor de activos ou passivos financeiros⁴⁸ no reconhecimento inicial

Uma entidade pode aplicar os requisitos NCRF 27 – “Instrumentos financeiros”, tal como a própria norma refere, “a melhor evidência do justo valor, de um instrumento financeiro, no reconhecimento inicial, é o preço de transacção (i.e. o justo valor da retribuição dada ou recebida) a não ser que, o justo valor desse instrumento, seja tornado evidente por comparação com outras transacções de mercado correntes observáveis, relativas ao mesmo instrumento (i.e. sem modificação), ou baseadas numa técnica de valorização, cujas variáveis incluem apenas dados de mercados observáveis. A mensuração, subsequente do activo financeiro ou do passivo financeiro e o reconhecimento subsequente, dos ganhos e perdas, devem ser consistentes com os requisitos da NCRF 27 – “Instrumentos financeiros”.

“O âmbito e natureza das isenções antes enunciadas remete-nos para situações muito específicas, relacionadas com a contabilidade de grupos económicos e de instrumentos financeiros, cuja complexidade estará afastada da estrutura das contas da esmagadora maioria dos clientes dos TOC. O que significa na prática, que em relação á generalidade das matérias de reconhecimento e mensuração prescritas nas NCRF, as isenções e flexibilizações acabam por não assumir grande expressão”. (Formação Segmentada -0308: 111).

Citando por Guimarães (s.d.b) “ (...) se atendermos a que 97% das nossas empresas sujeitas a IRC têm um volume de negócios inferior a € 2.500.000 e que 64% facturam menos

⁴⁶ É um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um activo por um período de tempo acordado, podendo ser locações financeiras ou operacionais. Nas locações tem-se de aplicar o princípio contabilístico da substância sobre a forma para se decidir como contabilizar a locação.

⁴⁷ IFRS 1 — Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro, disponibilizado em

http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_textos_consolidados/IFRS_01_Reg_707_2004_TC+reg1751+1864+1910+108.pdf

⁴⁸ Activo financeiro, é qualquer activo que seja: dinheiro, um instrumento de capital próprio de uma outra entidade ou um direito contratual. Um passivo financeiro, é qualquer passivo que seja: uma obrigação contratual ou um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade.

que € 150.000⁴⁹ (em IRS, das 560.000 empresas em nome individual, 98% apresentam um volume de negócios inferior a € 150.000) logo podemos constatar que matérias como “Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresarias” (DC1), “Contabilização das Despesas de Investigação e de Desenvolvimento” (DC7), “Contabilização nas Contas Individuais da Detentora de Partes de Capital e Filiais e Associadas” (DC9), “Conceito do Justo Valor” (DC13), “Remição e Amortização de Acções” (DC15), “Tratamento Contabilístico dos Contratos de Futuros” (DC17), “Benefícios de Reforma” (DC19), “Relato por segmentos” (DC27), “Impostos sobre o Rendimento” (DC28), “Matérias Ambientais” (DC19), etc., não têm, efectivamente grande aplicabilidade nessas empresas⁵⁰”.

2.3. Excepções quanto à aplicação retrospectiva de outras NCRF

A NCRF 3 proíbe a aplicação retrospectiva, das NCRF em certas áreas, particularmente quando a aplicação retrospectiva, poderia requerer julgamento pelos gestores sobre condições passadas. Assim a NCRF 3, proíbe a aplicação retrospectiva das seguintes matérias:

- Desreconhecimento⁵¹ de activos e passivos financeiros;
- Contabilização de coberturas;
- Estimativas; e
- Activos classificados como detidos para venda e operações descontinuadas.

Desreconhecimento de activos e passivos financeiros

Segundo Rodrigues (2005) os critérios de não reconhecimento da NCRF 27 – “Instrumentos financeiros”, terão de ser aplicados prospectivamente, para transacções ocorridas em ou após 1 de Janeiro de 2009. Caso a entidade, não tenha reconhecido activos e passivos não derivados, de acordo com o referencial contabilístico anterior, como resultado de transacções ocorridas antes de 1 de Janeiro de 2009, não poderá reconhecer esses activos e

⁴⁹ Conforme referências no citado estudo da CNC e baseado num estudo publicado pela DGCI sob o título “10 anos de Imposto sobre o Rendimento” referente aos resultados das declarações de IRC de 1998.

⁵⁰ Citado por Guimarães (s.d.a), “insistimos na ideia, de que a não aplicabilidade das DC resulta de que os factos patrimoniais inerentes a essas DC não ocorrem nas PME’s. É óbvio que se os mesmos se concretizarem as DC têm aplicação.

⁵¹ É a remoção de um activo financeiro ou de um passivo financeiro anteriormente reconhecido no balanço de uma entidade.

passivos de acordo com as NCRF, a menos que se qualifiquem, para reconhecimento, como resultado de uma transacção, ou acontecimento posterior.

Contabilização de coberturas

O autor Rodrigues (2005) refere que, pela NCRF 27 – “Instrumentos Financeiros”, a entidade, na data de transição deve mensurar todos os derivados pelo justo valor, e eliminar todos os ganhos e perdas diferidos provenientes de derivados reportados, de acordo com o POC, como se fossem activos ou passivos.

Estimativas

Segundo Roberto *et al.*, (2003), as estimativas para as NCRF, devem ser consistentes com as estimativas efectuadas de acordo com o referencial contabilístico anterior. Caso exista, evidência objectiva, de que há divergência entre as estimativas, no balanço de abertura, tem-se de decidir se, se assume a existência de erros em períodos anteriores⁵².

Activos classificados como detidos para venda e operações descontinuadas

Segundo Rodrigues (2005), quem tiver uma data de transição anterior a 1 de Janeiro de 2010 terá de aplicar as disposições transitórias da NCRF 8 – “Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas”. Caso a data de transição para NCRF seja 1 de Janeiro de 2010 ou posteriores, a NCRF 8 terá de ser aplicada retrospectivamente.

De salientar que, no caso das proibições, as mesmas devem ser vistas como verdadeira excepção ao princípio de que, em geral, os activos, passivos e rubricas componentes do capital próprio, devem ser reexpressas como se as NCRF já viessem sendo aplicadas.

2.4. Apresentação e divulgação

A NCRF 3⁵³, não prevê excepções relativamente a aspectos de apresentação e divulgação requeridas por outras normas contabilísticas e de relato financeiro. Em relação à

⁵² São omissões, e declarações incorrectas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorrecto, de informação fiável que: (a) estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e (b) poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras. Tais erros incluem efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, fraudes e descuidos ou interpretações incorrectas dos factos.

⁵³ Versão 060718 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

informação comparativa, para estarem de acordo com a NCRF 1 – “Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras”, as primeiras demonstrações financeiras, devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa, de acordo com as NCRF.

Algumas entidades, podem apresentar informação comparativa segundo o POC, sempre que as demonstrações financeiras, contenham resumos históricos ou informação comparativa nos termos do POC, essa entidade, deve definir claramente que a informação fornecida com base no POC, não foi preparada segundo as NCRF, e deve divulgar mas não quantificar, a natureza dos principais ajustamentos, que faria com que a informação, se adequasse às NCRF.

2.5. Explicação da transição para NCRF

Segundo a NCRF 3⁵⁴, a entidade deve explicar de que forma a transição do referencial contabilístico anterior, para as NCRF, afectou a situação financeira, os resultados e os fluxos de caixa. Para tal, as primeiras demonstrações financeiras, devem incluir:

a) Reconciliações do capital próprio segundo o POC, com o capital próprio segundo as NCRF, entre:

i) a data de transição para as NCRF; e

ii) no final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas segundo o POC.

b) Reconciliação do lucro ou perda segundo o POC, com lucros ou perdas segundo as NCRF relativo ao mesmo período; e

c) Caso a entidade tenha reconhecido, qualquer perda por imparidade⁵⁵, pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, deve obedecer às disposições específicas da NCRF 12 – “Imparidade de Activos”, que exige que a entidade reconheça essas perdas no período à data de transição para as NCRF.

As reconciliações relativas ao ponto (b) e (c), devem procurar ser suficientes para permitir aos utentes compreenderem os ajustamentos realizados ao Balanço e à Demonstração dos Resultados. Caso uma entidade se aperceba de erros feitos segundo o POC, as reconciliações exigidas nos pontos (b) e (c) devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações das políticas contabilísticas.

⁵⁴ Versão 060718 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

⁵⁵ É o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

A NCRF 4 – “Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas”, não trata das alterações nas políticas contabilísticas quando uma entidade adopta as NCRF pela primeira vez, logo esta norma não se aplica às primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

2.6. Data de Eficácia

Uma entidade deverá aplicar a NCRF 3, se as suas primeiras Demonstrações Financeiras de acordo com as NCRF corresponderem a um período, com início em ou após, 1 de Janeiro de 2009.

3. PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE O NOVO NORMATIVO E O REFERENCIAL CONTABILÍSTICO PORTUGUÊS.

Embora este trabalho, consista em analisar, a transição e aplicação pela primeira vez das NCRF, foi necessário efectuar um breve estudo das outras NCRF. Consequentemente, do estudo realizado, é possível distinguir algumas das diferenças, mais significativas, entre o novo normativo e o POC.

Pela, da adopção do SNC e respectivas NCRF surgem, naturalmente, diferenças na apresentação das demonstrações financeiras, no reconhecimento e mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos e na divulgação da informação, relativamente ao relato actualmente efectuado por entidades sujeitas ao POC.

Segundo Rodrigues (2005) a adopção das NCRF implica uma renovação geral de todos os envolvidos, havendo por consequência implicação na formação de pessoal, elaboração de um novo manual de contabilidade, alterações nos sistemas informáticos e no planeamento e controlo de gestão.

Na análise deste tema “A Transição e Aplicação Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro”, houve a necessidade de recorrer a vários autores da área e às próprias normas lançadas pelo CNC [Roberto *et al.* (2003); Rodrigues (2005); Guimarães (2007); Borges *et al.* (2007); NCRF 6 – “Activos Intangíveis”; NCRF 7 – “Activos tangíveis”; NCRF 17 – “Agricultura”; NCRF 18 – “Inventários”; NCRF 21 – “Provisões⁵⁶, passivos contingentes⁵⁷ e activos contingentes⁵⁸”; NCRF 23 – 2 “ Os efeitos de

⁵⁶ É um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

alterações em taxas de câmbio”]. Dos livros e artigos publicados, pode-se sintetizar, determinadas alterações, que ocorrem, com a adopção do novo Sistema de Normalização Contabilística.

Apresentação

Pela adopção das normas contabilísticas e de relato financeiro existe uma nova estrutura para cada uma das peças que compõem as Demonstrações Financeiras⁵⁹ que podem ser consultadas no “Projecto de Linhas de Orientação Para Um Novo Modelo de Normalização Contabilística”:

- Balanço;
- Demonstrações dos resultados por natureza;
- Demonstração das alterações no capital próprio (ano n e ano n-1);
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações.

Reconhecimento

Para os activos intangíveis, o POC permite a inclusão como activo intangível de direitos e despesas de constituição, arranque e expansão, o que não é aceite pela NCRF 6 – “Activos Intangíveis”. A NCRF 6 – “Activos Intangíveis”, não permite a capitalização de dispêndios com formação e com publicidade e actividades promocionais. Também não permite a capitalização de gastos na fase de pesquisa, ao contrário da DC 7 que admite a capitalização de despesa na fase de pesquisa sob a forma de existência de benefícios futuros.

Pela NCRF 23 – “Os efeitos de alterações em taxas de câmbio”, as diferenças de câmbio relativas a elementos monetários são reconhecidos como rendimentos ou gastos do exercício em que surjam. O POC refere no ponto 5.2.2. que as diferenças de câmbio favoráveis

⁵⁷ É uma obrigação possível, que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada, pela ocorrência ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob controlo da entidade; ou é uma obrigação presente, que decorra de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida, porque a quantia da obrigação, não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

⁵⁸ É um possível activo, proveniente de acontecimentos passados, e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob controlo da entidade.

⁵⁹ Versão 080409 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

resultantes de dívidas de médio e longo prazo deverão ser diferidas, caso existam expectativas razoáveis de que o ganho é reversível.

A NCRF 21 – “Provisões, passivos contingentes e activos contingentes”, define de forma clara, os critérios para a constituição de provisões. O POC apresente apenas considerações genéricas, sujeitas a interpretação individual.

Mensuração

Pela NCRF 6 – “Activos intangíveis”, pode-se mensurar ao justo valor desde que exista um mercado activo para o intangível em causa e o método de depreciação inclui em casos raros, o método das unidades de produção.

Pela NCRF 7 – “Activos tangíveis”, é aceite o justo valor como critério valorimétrico, desde que as reavaliações sejam regularmente efectuadas. Na conversão do POC para as NCRF, torna-se necessário obter um estudo da vida útil remanescente para os principais bens, de forma a concluir se as taxas que são praticadas são adequadas. Não o sendo, deve-se preceder ao ajustamento.

Segundo a NCRF 18 – “Inventários”, não é permitido a valorização dos inventários pelo LIFO⁶⁰, enquanto que o POC permite a adopção do LIFO. Para além disso a entidade, deve usar sempre a mesma fórmula de custeio para existências de natureza e uso similar, podendo justificar-se, nas existências de diferente natureza e uso, a adopção de diferentes fórmulas de custeio. O POC é omissivo relativamente a esta matéria.

Pela NCRF 17 – “Agricultura”, os activos biológicos devem ser mensurados ao seu justo valor, reduzido dos encargos estimados de comercialização, excepto se o justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade. O POC consagra o custo de produção mas, segundo o seu ponto 5.3.13., quando a sua determinação acarretar custos excessivos, o critério a adoptar para a valorização das existências produzidas será o valor realizável líquido, deduzido da margem normal de lucro.

⁶⁰ LIFO – Last in, First out.

Na NCRF 21 – “Provisões, passivos contingentes e activos contingentes”, passa a ser obrigatório a mensuração pelo valor presente. O POC é omissivo relativamente ao cálculo do valor presente da obrigação.

Divulgação de informação

Relativamente à divulgação (notas às contas) as diferenças são significativas, uma vez que as exigências de divulgação pelas NCRF, são muito mais abrangentes do que as do actual POC.

Passam a ser trinta notas, contendo os requisitos das divulgações a efectuar no Anexo, constantes de cada NCRF. As notas 1 a 3 são obrigatórias e reservadas para temas específicos. A partir da nota 4 as entidades podem criar a sua própria sequência.

As primeiras demonstrações financeiras, de acordo com as NCRF, devem conter uma declaração explícita dessa situação, e devem apresentar valores comparativos para toda a informação numérica, constante das demonstrações financeiras.

4. “ADOÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ DAS NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO PARA PEQUENAS ENTIDADES – NCRF-PE”

Na presente secção, procede-se à elaboração de um balanço de abertura para uma empresa sediada em Portugal. Tendo em vista, que o tecido empresarial português, se caracteriza pela grande proporção de pequenas e médias empresa, torna-se imprescindível estudar os principais aspectos da NCRF – PE, mais precisamente o capítulo quatro, que está relacionado com a adopção pela primeira vez da norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades. Esta norma está estruturada por capítulos, em que cada um deles corresponde a uma NCRF, mais simplificada, tendo em vista o tipo de entidade a que se destina.

Pelo artigo 8.º do articulado do Decreto-Lei sobre o SNC da CNC⁶¹, a NCRF-PE, apenas poderá ser adoptada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades, que não ultrapassem € 500.000 de vendas líquidas e outros rendimentos e € 250.000 de total do balanço⁶², a menos que por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas. Estes limites, operam da seguinte forma:

⁶¹ Versão 070618 – disponibilizado no sítio www.cnc.min-financas.pt

⁶² Segundo Guimarães (2007c), “como indicadores desta dimensão prevêem-se os seguintes: balanço - € 250000 e total de rendimentos e gastos - € 500.000”.

- a) para as entidades constituídas em ano anterior à data da publicação do presente diploma, os limites atrás referidos reportam-se às demonstrações financeiras do exercício anterior ao da publicação do presente diploma, produzindo efeitos a partir do exercício em que este entre em vigor;
- b) para as entidades que se constituam no ano da publicação do presente diploma, os limites atrás referidos repostar-se-ão às previsões para esse ano e produzirão efeitos a partir do exercício em que este entre em vigor;
- c) para as entidades que se constituam nos anos seguintes ao da publicação do presente diploma, os limites atrás referidos reportar-se-ão às previsões para o ano da constituição e produzirão efeitos imediatos;
- d) sempre que os limites sejam superados num determinado exercício, a opção deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive;
- e) sempre que os limites sejam reduzidos num determinado exercício, a entidade pode exercer a opção a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

Pelo n.º 2 do artigo 10.º do articulado do Decreto-Lei sobre o SNC, da CNC, as entidades a que se refere o artigo 8º, anteriormente referido, são dispensadas de apresentar as demonstrações das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

Segundo Guimarães (2007d) “na NCRF-PE não existem matérias tratadas contabilisticamente de modo diferente do que ocorre nas NCRF de base. As políticas e critérios de reconhecimento e mensuração que são acolhidos são os mesmos das NCRF, embora redigidos com menor desenvolvimento”. Deste modo, embora seja uma “NCRF resumo”, ela não constitui por si mesma, um referencial contabilístico autónomo, pois os activos, passivos, rendimentos e gastos abrangidos obedecem, na essência, aos mesmos princípios do SNC e as regras das NCRF. A NCRF-PE, condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração, e divulgação extraídos as NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.

A adopção da NCRF-PE não é uma imposição, mas uma opção podendo sempre, a entidade, qualquer que seja a sua dimensão aplicar o conjunto completa das NCRF.

Citado por Guimarães (2007d) o SNC prevê que as NIC/IAS adoptadas pela União Europeia ao abrigo do regulamento (CE) 1606/2002, constituam um normativo subsidiário sempre que seja necessário para “colmatar lacunas” das NCRF. O recurso ao normativo

subsidiário apenas é relevante, quando o não preenchimento da lacuna, impeça o objectivo de ser prestada informação verdadeira e apropriada, e que traduza a posição financeira e o desempenho da entidade.

Neste contexto, segundo a NCRF-PE⁶³, a entidade deverá recorrer, tendo em vista apenas a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada, (i) às NCRF e NI; (ii) às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; (iii) às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IRFS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

De acordo com o capítulo quatro da NCRF-PE⁶⁴, procura-se assegurar que, as primeiras demonstrações financeiras contenham informação, que seja, (i) transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados; (ii) que proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo a NCRF-PE; e (iii) que possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

Como se pode constatar pela figura abaixo, a NCRF-PE não aplica as seguintes normas:

Figura 5.1

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NIC 1	NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras
NIRF 1	NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF
NIC 8	NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
NIC 38	NCRF 6 – Activos intangíveis
NIC 16	NCRF 7 – Activos fixos tangíveis
NIC 17	NCRF 9 – Locações
NIC 23	NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos
NIC 41	NCRF 17 – Agricultura
NIC 2	NCRF 18 – Inventários
NIC 11	NCRF 19 – Contratos de construção
NIC 18	NCRF 20 – Rédito
NIC 37	NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
NIC 20	NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo
NIC 21	NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
NIC 12	NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento
	NCRF 26 – Matérias ambientais
NIC 7, 32 e 39	NCRF 27 – Instrumentos financeiros
NIC 19	NCRF 28 – Benefícios dos empregados

Fonte: Adaptado Guimarães (2007b)

NCRF 2 – “Demonstração dos fluxos de caixa”;

NCRF 5 – “Divulgação de partes relacionadas”;

NCRF 8 – “Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas”

NCRF 11 – “Propriedades de investimentos”;

NCRF 12 – “Imparidade de activos”;

⁶³ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

⁶⁴ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

NCRF 13 – “Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas”;
NCRF 14 – “Concentrações de actividades empresariais”;
NCRF 15 – “Investimentos em subsidiárias e consolidação”;
NCRF 16 – “Exploração e avaliação de recursos naturais”;
NCRF 24 – “Acontecimentos após a data de balanço”.

4.1. NCRF para Pequenas Entidades

Segundo o capítulo quatro da NCRF-PE, da CNC⁶⁵, uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com a NCRF-PE, na data de transição. Este balanço é considerado como o ponto de partida para a contabilização segundo a NCRF-PE, e deve servir de comparativo nas primeiras demonstrações financeiras.

Para além das duas categorias de excepções, que se apresenta de seguida, uma entidade deve, no seu balanço de abertura:

- a) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF-PE;
- b) Não reconhecer itens como activos ou passivos se as NCRF-PE não permitirem esse reconhecimento;
- c) Reclassificar itens que sejam reconhecidos segundo o POC como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo passivo ou componentes do capital próprio segundo as NCRFPE; e
- d) Aplicar a NCRF-PE na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

Seguindo os requisitos da NCRF-PE, da CNC⁶⁶, a entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas, durante a elaboração do balanço de abertura e nas suas primeiras demonstrações financeiras. As políticas contabilísticas que uma entidade usa, no seu balanço de abertura, podem diferir daquelas que usou, para a mesma data, respeitando o POC. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores, à data da transição para a NCRF-PE. Por conseguinte, deve-se reconhecer, esses ajustamentos directamente em resultados transitados (ou, se apropriado, noutro item do capital próprio), à data da transição para a NCRF-PE.

⁶⁵ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

⁶⁶ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

Isenções facultativas

Pelo capítulo quatro da NCRF-PE, da CNC⁶⁷, estão estabelecidas duas categorias de excepções ao princípio, de que o balanço de abertura deve estar conforme com cada um dos seus capítulos:

- (i) isenções de alguns requisitos constantes de outros capítulos; e
- (ii) proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos constantes de outros capítulos.

Como já foi referido acima, a NCRF-PE é considerada como uma “NCRF resumo”, que segue os mesmos princípios do SNC e as regras das NCRF. Assim em função das situações concretas, que se venham a verificar nas operações de transição de cada entidade, esta pode optar, por isenções relativamente às seguintes matérias:

- Justo valor ou revalorização como custo considerado;
- Diferenças de transposição cumulativas;
- Instrumentos financeiros compostos;
- Activos e passivos de associadas e empreendimentos conjuntos;
- Designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos;
- Locações; e
- Mensuração pelo justo valor de activos ou passivos financeiros no reconhecimento inicial;

Por se tratar da NCRF-PE, apenas existem sete isenções, comparativamente à NCRF 3 que apresenta nove. Porém, as isenções para ambas as normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF 3 e NCRF-PE) têm a mesma aplicação.

Excepções quanto à aplicação retrospectiva

Pelo capítulo quatro da NCRF-PE da CNC⁶⁸, existem quatro proibições de aplicação retrospectiva das seguintes matérias de outros capítulos:

- Desreconhecimento de activos e passivos financeiros;
- Contabilidade de cobertura;
- Estimativas; e

⁶⁷ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

⁶⁸ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

- Activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

Tal como para as isenções, acima referidas, as proibições de aplicação retrospectiva da NCRF-PE, também têm a mesma aplicação da NCRF 3, mas tendo em conta a dimensão da entidade.

Pelo capítulo quatro da NCRF-PE da CNC⁶⁹, se for impraticável, para uma entidade, reexpressar o seu balanço de abertura, de acordo com os outros capítulos da NCRF-PE e consequentemente, impossibilitar dados comparativos relativos a períodos anteriores, a entidade deve divulgar na data de transição para a NCRF-PE. Consequentemente, se para a entidade for impossível, proceder a quaisquer divulgações exigidas, para qualquer período anterior àquele em que se prepara, as suas primeiras demonstrações financeiras segundo a NCRF-PE, tal omissão deverá ser divulgada.

Apresentação e divulgação

Tal como a NCRF 3, o capítulo quatro da NCRF-PE da CNC⁷⁰, não contempla isenções relativamente aos requisitos de apresentação e divulgação constantes de outros capítulos.

As demonstrações financeiras de acordo com a NCRF-PE de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa. Para além do mais, a entidade deve explicar de que forma a transição do POC para a NCRF-PE afectou a sua posição financeira (balanço) e o seu desempenho financeiro (demonstração dos resultados) relatados. Assim sendo, segundo a NCRF-PE, as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, devem incluir:

1. A reconciliação, do seu capital próprio relatado segundo o POC, com o seu capital próprio segundo a NCRF-PE, entre:
 - (i) a data de transição para a NCRF-PE; e
 - (ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas segundo o POC.

⁶⁹ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

⁷⁰ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

2. A reconciliação do lucro ou perda segundo o POC, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, com lucro ou a perda segundo a NCRF-PE relativo ao mesmo período.

Estas reconciliações, proporcionam suficientes pormenores, para permitir aos utentes compreenderem os ajustamentos efectuados ao balanço e à demonstração dos resultados. Caso a entidade dê conta de erros cometidos segundo o POC, as reconciliações acima referidas, devem distinguir entre correcções desses erros e alterações às políticas contabilísticas.

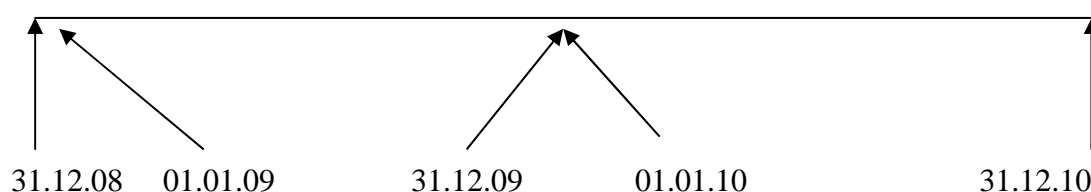
O capítulo cinco – “Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros”, não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta a NCRF-PE pela primeira vez. Por essa razão, os requisitos do capítulo cinco relativos às divulgações de alterações às políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com a NCRF-PE.

4.2. Adopção pela primeira vez da NCRF-PE a uma Empresa Fictícia

Após análise da transição e respectivas normas contabilísticas e de relato financeiro, mais concretamente, NCRF 3 e a NCRF-PE, acredita-se estar em condições, de resolver um caso fictício de uma entidade de pequena dimensão.

Admitindo a hipótese que o SNC será oficialmente de aplicação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2010, vem:

Figura 5.2.1 – Enquadramento temporal



Fonte: formação segmentada – 0308

Sabendo que, o primeiro período em relação ao qual se tem de elaborar demonstrações financeiras completas segundo a NCRF-PE, é o ano de 2010, deve-se incluir informações comparativas de 2009.

A data de transição para a NCRF-PE é 1 de Janeiro de 2010, mas que, de facto, nos conduz para 31 de Dezembro de 2009, pois os saldos provêm do final do período anterior. Logo o balanço de abertura de acordo com a NCRF-PE corresponde ao balanço de abertura de

1 de Janeiro de 2010. Existe assim uma necessidade de reconverter o balanço de 31 de Dezembro de 2009.

Para o ano de 2009, a preparação das demonstrações financeiras deve simultaneamente seguir o POC e a NCRF-PE. Nos termos do POC, porque nesse ano ainda é o referencial aplicável, e em paralelo, preparar essas peças de acordo com a NCRF-PE, pois essa informação torna-se indispensável para poder apresentar, em 2010, dados comparativos obedecendo ao SNC.

As primeiras demonstrações financeiras de 2010, para cumprirem com todos os requisitos; têm de obedecer ao pressuposto da continuidade e de verificar a característica da comparabilidade.

Portanto, é conveniente que:

- (i) Em primeiro lugar, que se proceda à reclassificação de todas as rubricas do balanço POC para as adequadas rubricas do SNC; e
- (ii) Em segundo lugar, que se proceda a todos os ajustamentos:
 - Derivados das novas orientações em termos de reconhecimento, com os consequentes ajustamentos por reconhecimento ou não reconhecimento;
 - e
 - Gerados por alterações aos critérios de mensuração dos activos e passivos reconhecidos.

Considera-se para exemplificação da aplicação da NCRF-PE, uma entidade agrícola que detém, gado produtor de leite, como recurso natural, para a comercialização de leite e queijo. A entidade, para elaborar um balanço de abertura segundo a NCRF-PE, deve utilizar o balanço analítico (sem rubricas de custos e proveitos), isto é, com as actuais contas 1 – “Disponibilidades”, 2 – “Terceiros”, 3 – “Existências”, 4 – “Imobilizações”, 5 – “Capital, reservas e resultados transitados” e, eventualmente, o saldo da conta 88 – “Resultados Líquidos”, caso o mesmo não tenha sido transferido para resultados transitados.

Assim, a entidade deve, relativamente à elaboração do balanço de abertura do ano em que se aplica pela primeira vez a NCRF-PE, tal como já foi referido acima, ter cuidado, no que diz respeito aos procedimentos de reconhecimento, reclassificação e mensuração dos activos e passivos.

Encontram-se excepcionadas destes procedimentos, as áreas específicas onde o custo de produzir a informação, poderá exceder os benefícios para os utilizadores das demonstrações financeiras, originando por isso ajustamentos.

Para além das isenções, a NCRF-PE prevê algumas proibições à aplicação retrospectiva da NCRF-PE em determinadas áreas, em especial quando pode requerer um julgamento pelos gestores sobre condições passadas.

Por último, a entidade deve ter em conta a NCRF 1 – “Estrutura e conteúdo das demonstrações financeira”, que requer, que as entidades expliquem de que forma, a transição do referencial contabilístico anterior, para as NCRF, afectou a posição financeira (balanço) e o seu desempenho (demonstração dos resultados).

Deste modo, deve criar a sua própria sequência numérica em conformidade com as divulgações que deva efectuar, sendo que, segundo a NCRF-PE do CNC⁷¹, as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os seguintes assuntos.

- a. Identificação da entidade;
- b. Referencial contabilísticos de preparação das demonstrações financeiras;
- c. Principais políticas contabilísticas;
- d. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros.

Assim para concretizar o exposto, apresento no anexo nº 7.5, o balanço analítico da entidade de 31/12/2009.

Para a elaboração do balanço de abertura de acordo com a NCRF-PE, da entidade em causa, são apresentadas 5 notas explicativas, em modo a auxiliar, na compreensão dos ajustamentos efectuados. As restantes rubricas foram reclassificadas e agregadas em linhas autónomas.

- Pelo capítulo 6 – “Activos intangíveis”, §6.12, a criação de um activo intangível gerado internamente, que não seja goodwill⁷², envolve uma fase de pesquisa e uma fase de desenvolvimento. Pelo §6.13, não deve ser reconhecido nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno). O dispêndio com pesquisa deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

⁷¹ Versão 070703 – disponibilizado no sitio www.cnc.min-financas.pt

⁷² Corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

- Pelo capítulo 10 – “Activos Biológicos”⁷³, §10.2, o capítulo é aplicado ao produto agrícola⁷⁴, que é o produto colhido dos activos biológicos da entidade, somente no momento da colheita⁷⁵. Após isso, é aplicado a esse produto o capítulo 11 – “Inventários”. Pelo §10.3 pode-se ver alguns exemplos de activos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita. Assim, para o caso desta entidade vem:

Figura 5.2.2
Activos Biológicos

Activos Biológicos	Produto colheita	Produtos após colheita
Gado produtor de leite	Leite	Leite de vaca e queijo de ovelha

Fonte: Elaboração Própria

Considera-se que o gado (ovelhas e vacas) é activo não corrente e o produto agrícola originado é activo corrente. Pelo §10.5, um activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda⁷⁶, excepto no caso descrito no §10.10 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.

- Pelo capítulo 11 – “Inventários”⁷⁷, §11.1 os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, e pelo §11.2 o custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais. Relativamente às fórmulas de custeio, pelo §11.6., o custo dos inventários deve ser atribuído pelo uso da fórmula “primeira entrada, primeira saída” (FIFO) ou da fórmula do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio. Assumindo que a entidade em 2009 utilizava a fórmula (LIFO)

⁷³ É o animal ou plantas vivas.

⁷⁴ É o produto colhido dos activos biológicos da entidade.

⁷⁵ É a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

⁷⁶ É a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação.

⁷⁷ São activos: (i) detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial; (ii) no processo de produção para tal venda; ou (iii) na formação de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

“último a entrar, primeiro a sair”, deve segundo a norma passar, a utilizar a fórmula FIFO ou método de custeio ponderado. Assume-se que a empresa adopta o método FIFO “primeiro a entrar, primeiro a sair”.

- Pelas novas regras da NCRF-PE, ocorre uma reclassificação das rubricas “acréscimos de proveitos” e “acréscimos de custos”, e “proveitos diferidos” e “custos diferidos”. Relativamente às rubricas “proveitos diferidos” e “custos diferidos” ambas passam a ter a designação de “diferimentos”, tanto na parcela do activo como na do passivo. Em relação à rubrica “acrécimo de proveitos” passa a designada de “outras contas a receber”, agregando-se nessa rubrica outras segundo o POC (por exemplo “outros devedores”. Quanto à rubrica “acréscimos de custos” esta passa a designar-se, segundo o novo normativo contabilístico de “outras contas a pagar”, podendo nesta, agregar-se com outras rubricas segundo o POC (por exemplo, “outros credores”).
- Resultados Transitados – Refere-se às alterações ocorridas devido aos ajustamentos e mensuração, ocorridas. Neste caso concreto foram debitados € 350.00 que provém das despesas de instalação, investigação e desenvolvimento e creditadas € 223.72 referentes ao inventário, adoptando a fórmula FIFO.

Após os devidos ajustamentos, reclassificações e mensuração, o balanço de abertura de 1/1/2010 da entidade, é apresentado de seguida:

RÚBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31-Dez-2010	31-Dez-2009
ACTIVO			
Activo não corrente:			
Activos fixos tangíveis			98.742,54
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis	(5)		1.711,47
Activos biológicos	(6)		2.750,00
Investimentos financeiros			
Accionistas/sócios			
Outros accionistas financeiros			
			103.204,01
Activo corrente:			
Inventários	(7)		2.099,27
Activos biológicos:			
Matérias primas			1.260,00
Produtos acabados			3.050,00
Clientes			56.907,14
Adiantamento a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			1.735,26
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			6.520,11
Diferimentos	(8)		593,86
Outros activos financeiros			376,00
Caixa e depósitos bancários			72.690,00
			145.231,64
Total do activo			248.435,65
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio:			
Capital realizado			69.840,00
Acções(quotas)			
Prestações suplementares e outros			
Prémios de emissão			
Reservas legais			1.544,25
Outras reservas			7.570,39
Excedentes de revalorização			
Outras Variações no capital próprio			
Resultados transitados	(9)		-126,28
Resultado líquido do exercício			49.544,17
Total do capital próprio			128.372,53
PASSIVO			
Passivo não corrente:			
Provisões			2.680,67
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
			2.680,67
Passivo corrente:			
Fornecedores			16.183,00
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			27.281,15
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			44.892,70
Outras contas a pagar			28.525,60
Outros passivos financeiros			
Diferimentos			500,00
Total do passivo			120.063,12
Total do capital próprio e passivo			248.435,65

5. CONCLUSÕES

A realização deste estágio curricular e consequente realização de um relatório final relativamente às actividades desenvolvidas foi importante. Ao longo dos cinco meses de estágio, foi possível consolidar conhecimentos adquiridos ao longo do curso e reestruturação dos mesmos, tornando-se uma mais-valia.

O contacto com esta área profissional realçou a importância das Demonstrações Financeiras. Estas, para além da constante procura, em apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da empresa, pretendem ajudar a contabilidade a ser uma ferramenta de gestão, para os utentes, devido à sua utilidade aquando da tomada de decisões.

Através deste estágio, é possível afirmar, que na área da contabilidade devido ao contacto com os clientes nas suas diversas actividades, existe uma procura constante, na actualização e alargamento dos conhecimentos.

O estudo desenvolvido na segunda parte do relatório intitulado “A Transição e a Aplicação Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro” surge, da Comissão de Normalização Contabilística, apresentar em Julho de 2007, um conjunto de normas que integram o Sistema de Normalização Contabilístico para substituição do Plano Oficial de Contabilidade.

Os objectivos que têm sido mencionados, como motor, na origem da criação, do conjunto das NCRF são, o reforço da transparência (pela necessidade de recuperar a confiança perdida no mundo empresarial, dando uma melhor e mais completa informação), uma melhoria da comparabilidade (através de um sistema de contabilidade consensual, seguindo princípios, normas e critérios uniformes), e um maior rigor nas contas (obter uma imagem tão exacta quanto possível da realidade das entidades, incorporando também as consequências previsíveis de riscos futuros). Além dessa imagem fiel das entidades, pretende-se também evitar manipulações de contas que alteram resultados e perspectivas futuras, induzindo em erro os vários interessados nessas entidades e criando expectativas que venham a revelar-se irrealistas.

Deste modo, procura-se passar, de uma contabilidade histórica (que apenas dá uma fotografia da entidade, sem reflectir a exposição dessa entidade aos riscos futuros) para uma contabilidade mais prospectiva. Desta forma, a contabilidade tornar-se um instrumento de gestão mais valioso.

O SNC tem como componentes normativas nucleares as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) e a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro – Pequenas Entidades (NCRF-PE).

Tendo em vista estabelecer regras objectivas, a adoptar pelas entidades aquando da adopção do SNC, foi emitida a NCRF 3 intitulada “Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro” a qual se aplica às entidades que apresentem pela primeira vez as suas demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. Esta norma é considerada como, uma norma transitória uma vez que se aplica apenas à data transição. Para as entidades que cumpram os requisitos do artigo 8.º do articulado do Decreto-Lei do SNC, estas devem aplicar a NCRF-PE intitulada “Adopção Pela Primeira Vez das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro Para Pequenas Entidades”. Esta norma está estruturada por capítulos, em que cada um deles corresponde a uma NCRF, mais simplificada, tendo em vista o tipo de entidade a que se destina. A adopção da NCRF-PE não é uma imposição, qualquer entidade, independentemente da sua dimensão pode aplicar o conjunto completo das NCRF.

É importante não perder de vista dois aspectos com a adopção das NCRF: o dos custos que estas mudanças podem infligir às entidades, e o dos prazos previstos para implementar essas mesmas mudanças, as quais podem ser incompatíveis com outras prioridades das entidades.

A CNC preconiza que se dará um salto qualitativo no relato financeiro nacional, eleva-se-á o nível do ensino das matérias contabilísticas e o desenvolvimentos da profissão contabilística.

No que diz respeito aos constrangimentos e limitações do estudo, à que referir que este ficaria mais completo caso a análise abrangesse todas as normas contabilísticas e de relato financeiro. Para além do mais, a análise foi leva a cabo, exclusivamente em horário pós-laboral, com disponibilidade de tempo, naturalmente, limitada.

Estes factores foram levados em linha de conta, no entanto, julgo que a informação que se pretendia obter, para os fins em estudo, não ficou comprometida.

Assim, a formação de um indivíduo não deve terminar assim que conclui o curso, mas deve continuar durante toda a vida, de forma a haver uma constante actualização de conhecimentos, e um permanente acompanhamento das mudanças em seu redor.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BENTO, José; MACHADO José Fernandes (2007) *O Plano Oficial de Contas Explicado*, Porto Editora, 27ª edição.

BORGES, António; RODRIGUES Azevedo; RODRIGUES, Rogério (2007a) *Elementos de Contabilidade Geral*, áreas Editora, 24ª edição.

BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo; RODRIGUES, José Miguel; RODRIGUES, Rogério (2007b) *As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade*, áreas Editora, 2ª edição.

CAIADO, A.; MADEIRA, P., (2004) *O encerramento de contas na perspectiva contabilístico-fiscal*, áreas editora.

CIPRIANO, João Amaro Santos (2007) “ Nova Normalização Contabilística Portuguesa – Futura Normalização Contabilística Nacional”, XIII Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, APOTEC, Lisboa, 1 de Março.

CIPRIANO, João Amaro Santos (2009) “O SNC e o CIRC – Os Desafios da Contabilidade”, XX Encontro Nacional de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior, Coimbra, 8 e 9 de Maio.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2003), “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”. Disponibilizado em: <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc1.htm>

DEVESA, Jaime; MARCELINO, Manuel Joaquim (2008) *Código do IRS, IRC e EBF*, Almedina, 11.ª edição.

DEVESA, Jaime; MARCELINO, Manuel Joaquim (2009) *Código do IRS, IRC e EBF*, Almedina, 12.ª edição.

DEVESA, Jaime (2008) *Código do IVA*, Almedina, 9.ª edição.

DEVESA, Jaime (2009) *Código do IVA*, Almedina, 10.^a Edição.

FREITAS, Guilhermina (s.d.) “As Características Qualitativas definidas pelo IASB Alterações Impostas pelo Referencial *Fair Value*”.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2000). *O Sistema Contabilístico Fiscal Português*, Vislis Editores, Lisboa.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2005), “As Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e a Fiscalidade”, *Boletim APECA*, n.º 123, Outubro/Dezembro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2007), “30.º Aniversário (1977-2007) do Primeiro POC – O Sistema de Normalização Contabilística”, *TOC*, n.º 84, Março.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2007), O Novo “Sistema de Normalização Contabilística” em 2007, *Revista Electrónica Infocontab*, n.º 17, Fevereiro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2007b) “A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”, *Revista da Câmara do Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 91, Outubro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2007c) “A Estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”, *Revista electrónica Infocontab*, n.º 23, Setembro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2008) “As Demonstrações Financeiras – do POC ao SNC”, *Revista da Câmara do Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 95, Fevereiro.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2009) “As NIC e o SNC – Impacto Fiscal”; Mestrado em Contabilidade; Universidade do Minho, 24 de Abril.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (s.d.b) “Um novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional”.

GUIMARÃES, Mário da Cunha (s.d.a) “O Processo de Transição para as Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF)”.

GUIMARÃES, Mário da Cunha (2007a) “A normalização Contabilística, a Fiscalidade e a Inspeção Tributária – A Transição para as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC/IAS – NIRF/IFRS/NCRF – NCRF – NCRF-PE)”, Famalicão, 27 de Junho.

GUIMARÃES, Mário da Cunha (2007d) “As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para as PME”, Braga, 6 de Dezembro.

MORAIS, Ana Isabel e **LOURENÇO**, Isabel Costa (2005). Aplicação das Normas do IASB em Portugal, *Publisher Team*, Lisboa.

NABAIS, Carlos (2007) *Prática Fiscal Manual Prático Lidel*, Lidel.

PARLAMENTO EUROPEU E CONSELHO (2002). Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

PEREIRA, Maria do Carmo (s.d.) “O Impacto das Normas Internacionais de Contabilidade na Fiscalidade”, Contabilidade/Fiscalidade, Capítulo III.

ROBERTO, José Gonçalves; **MOUTINHO**, Ana Teresa; **DIAS**, António Marques; **ANTÃO**, Avelino Azevedo; **CRAVO**, Domingos da Silva; **MENDES**, Elisabete Simões; **ALMEIDA**, Inês Girão; **MACHADO**, José Braz; **ROBERTO**, José Gonçalves; **BERNARDO**, José Manuel; **ALVES**, Leopoldo de Assunção; **LEAL**, Maria João; **FREIRE**, Mário Vicente; **FERNANDES**, Octávio Gastambide; **FIGUEIREDO**, Óscar Manuel M., (2003) Norma Internacional de Relato Financeiro, Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, International Accounting Standards Board.

RODRIGUES, João (2005) “Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro”, áreas Editora, 2ª edição.

RODRIGUES, José Miguel (2007) “SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Projecto da Comissão de Normalização Contabilística”, áreas editora, Outubro.

SERENS, M. N.(2004) *Código das Sociedades Comerciais*, Coimbra editora, 10.^a edição.

“Correcto Preenchimento da Modelo 3 do IRS e respectivos Anexos” (2009), Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade; Formação Profissional, 21 de Fevereiro.

Projecto “O Novo Normativo Contabilístico Nacional Enquadramento e 1^a Aplicação das NIRF (2008), Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Formação Segmentada 0308, 19 e 20 de Junho.

“SNC A Estrutura Conceptual” (2009), Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Formação Segmentada 0509, 4 e 5 de Maio.

Sítios da Internet:

<http://www.cnc.min-financas.pt/>

<http://www.ctoc.pt/>

<http://www.jmmsroc.pt/>

http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_textos_consolidados/IFRS_01_Reg_707_2004_TC+reg1751+1864+1910+108.pdf

7. ANEXOS

7.1. CASO PRÁTICO N.º 1 – ENCERRAMENTO DAS CONTAS DA SOCIEDADE FICTÍCIA M.M. SILVA, LDA.

Neste caso prático, procura-se demonstrar como se realiza, o encerramento das contas da sociedade M. M. Silva, Lda., que tem como actividade principal o comércio de Brindes Publicitários, que é passiva de IRC e IVA.

Após verificação e confirmação de que todos os saldos estão correctos (ver anexo 7.1), pode-se proceder ao encerramento das contas. Como primeira fase, analisa-se as amortizações do exercício.

Amortizações do Exercício

Segundo Borges *et al.*, (2007a) “as imobilizações de uma empresa correspondem ao conjunto de bens patrimoniais, corpóreos e incorpóreos que a empresa utiliza como geradores de um valor económico futuro e por conseguinte, de futuros influxos de natureza monetária. Ao longo da vida útil, estes bens imobilizados devalorizam-se e esse custo associado à desvalorização do bem, deve ser distribuído pelos anos da sua vida útil de acordo com o principio da especialização dos exercícios”.

A operação contabilística que visa simultaneamente a imputação do custo da utilização dos imobilizados pelos diversos exercícios e a actualização (depreciação) desses mesmos bens, chama-se amortização. (Borges *et al.*, 2007a)

O regime fiscal das amortizações e reintegrações do imobilizado é regulado pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, que estabelece as regras básicas da política de amortizações e reintegrações. Relativamente aos métodos de cálculo destacam-se o método das quotas constantes e o método das quotas degressivas (*Vide* artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro).

Na A.Olayo, Lda. utiliza-se o método das quotas constantes. Pelo programa de contabilidade, as amortizações são calculadas automaticamente.

Figura 1



Fonte: Microdigital

O mapa de reintegrações é um resumo contabilístico das amortizações do exercício, que se encontra no anexo n.º 7.3. Com base neste resumo, as respectivas amortizações, são

lançadas no diário de apuramento a débito da conta 66 – “Amortizações do Exercício” da conta 48 – “Amortizações Acumuladas”.

Figura 2

Microdigital, Lda. - MDI Contabilidade

Fileiro Ir para Contabilidade Emissão Tabelas Listagens Utilitários Agenda Ajuda

Opções

Novo Guardar Eliminar Repor Início Anterior Seguinte Fim Localizar

Ano - Mês: 2008 Apuramento

Diário: 8 ENCERRAMENTO

Modo: Login I.V.A. Conta

Valor original: 0,00 Cambio1: 1,000000 Cambio2: 1,000000

Di	Conta	Centro	N° Interno	N° Docum	Descr	Descrição	Moeda	Débito	Crédito
31	6623		376	12	Transferencia	EUR	397,71		
31	4823		376	12	Transferencia	EUR		397,71	
31	6624		377	12	Transferencia	EUR	4 362,50		
31	4824		377	12	Transferencia	EUR		4 362,50	
31	6625		378	12	Transferencia	EUR	134,47		
31	4825		378	12	Transferencia	EUR		134,47	
31	6626		378	12	Transferencia	EUR	1 009,33		
31	4826		378	12	Transferencia	EUR		1 009,33	

(HOME) Modo de reflexão (TAB) Modo de IVA (F2) Acum. conta (F3) Ext. conta (F8) Documentos tipo *- Contrapartida automática

Contribuinte: Número: Nome: País: Int. Tp.

Fonte: Microdigital

Regularização de Existências

Na classe 3 – “existências”, registam-se as operações com a compra de mercadorias e matérias primas que se destinam a ser vendidas ou a ser consumidas na produção de bens e serviços para a venda.

Existem dois tipos de sistemas de inventário que podem ser utilizados, o sistema de inventário permanente e o sistema de inventário intermitente, onde no segundo, o custo das mercadoria e matérias consumidas só se regista no final do ano. Em contrapartida no sistema de inventário permanente existe uma regularização constante do valor dos stocks em armazém.

A figura seguinte refere-se ao inventário concedido pela empresa:

Figura 3
Inventário de Mercadorias

Artigo	Quantidade	Preço Unitário	Total
Aventais	45	10,00 €	450,00
Batas	15	9,56 €	143,40
Blusões	12	10,69 €	128,28
Bonés	35	2,00 €	70,00
Bolas	42	5,00 €	210,00 €
Calças	12	7,38 €	88,56 €
Casções Futebol	16	3,99 €	63,84 €
Camisolas Futebol	10	6,49 €	64,90 €
Canetas	105	1,00 €	105,00 €
Carteiras	9	9,67 €	87,03 €
Capacetes	22	2,15 €	47,30 €
Capas de Chuva	4	3,00 €	12,00 €
Chapéus de Chuva	12	1,50 €	18,00 €
Coletes Multiusos	16	8,15 €	130,40 €
Coletes Fluorescentes	12	5,74 €	68,88 €
Fatos de Treino	13	13,50 €	175,50 €
Fatos de Macaco	15	11,20 €	168,00 €
Garrafas de Vinh	45	3,48 €	156,60 €
Gorros	120	0,80 €	96,00 €
Luvas Guarda Redes	32	5,70 €	182,40 €
Meias Desporto	36	1,76 €	63,36 €
Óculos Protecção	9	1,12 €	10,08 €
Porta Chaves	55	0,50 €	27,50 €
Polos	17	5,60 €	95,20 €
Relógios	20	8,90 €	178,00 €
Sacos Desporto	25	15,27 €	381,75 €
Sinal de Sinalização	7	3,00 €	21,00 €
Toalhas	31	4,50 €	139,50 €
Toucas de Piscina	27	6,30 €	170,10 €
T-Shirts	110	1,75 €	192,50 €
Total			3.745,08 €

Fonte: Elaboração própria

No que respeita às existências sabe-se que a empresa utiliza o sistema de inventário intermitente, devendo fazer a sua regularização no final do ano. O programa de contabilidade faz a transferência automática dos saldos das contas 31 “Compras” para a 32 – “Mercadorias” e desta para a conta 61 – “Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas”.

Figura 4

The screenshot shows the 'Regularização de Existências' window in the Microdigital accounting software. The window has a blue title bar and a menu bar with options like 'Ficheiro', 'Ir para', 'Contabilidade', 'Emissão', 'Tabelas', 'Listagens', 'Utilitários', 'Agenda', and 'Ajuda'. On the left, there is a sidebar with icons for 'Opções', 'Seleccionar empresa', 'Movimentação', and 'Correcção de Movimentos'. The main area contains the following fields and buttons:

- Impressora:** RICOH Aficio 2020D PCL 6
- Saída:** ☒ Ecrã, ☐ Impressora
- Crítérios:** ☒ Processar, ☐ Configurações da Regularização de Existências
- Diário:** 8
- ENCERRAMENTO** (text field)
- Descritivo:** 12
- Transferencia** (text field)
- Número Interno:** (empty text field)
- Regularização** (dropdown menu)
- Buttons:** Ok, Cancelar, Impressora, Conf. Marg., Edição, Definições, Definir lote

Fonte: Microdigital

Resta lançar no diário de encerramento a existência final que é dada pelo inventário (que se encontra acima, figura n.º 3). Neste exemplo, o valor é de € 3.745, 08. O saldo da

conta 61 será igual à soma das compras com a existência inicial subtraída da existência final, num total de €43.945,93 (47.691,01 – 3.745,08).

Sabendo o total dos C.M.V.M.C., podemos calcular o total dos custos da empresa:

Tabela 1

Balancete de 31/12/2008 (total classe 6)	€44.320,38
+Amortizações do Exercício	€5.904,01
+C.M.V.M.C	€43.945,93
Total de Custos	€94.170,32

Fonte: Elaboração própria

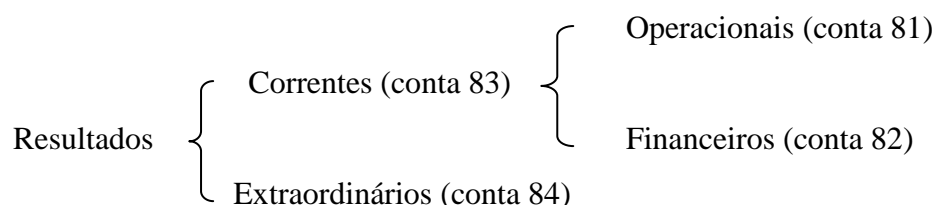
Apuramento de Resultados

Após o cálculo de todos os custos e proveitos estamos em condições de apurar os resultados. Os lançamentos de apuramento de resultados transferem para as contas principais, os saldos evidenciados pelas contas subsidiárias, com vista à determinação dos resultados líquidos da empresa. Segundo os autores Borges *et al.*, (2007a) “os lançamentos de apuramento de resultados permitem atingir simultaneamente dois objectivos:

- Agrupar nas contas principais os factores positivos e negativos do resultado, derivando daí o seu valor;
- Fechar as contas de custos e proveitos, visto que ficarão com saldo nulo após a transferência dos seus valores para a conta principal”.

Os resultados assumem segundo o POC, três classificações funcionais: resultados operacionais, resultados financeiros e resultados extraordinários.

Figura 5



Fonte: Borges *et al.* (2007a)

O resultado operacional, muitas vezes conhecido como, resultado económico, reflecte os ganhos ou as perdas resultantes da actividade principal da empresa. O resultado financeiro,

visa apurar os ganhos e as perdas resultantes das decisões financeiras da empresa. Engloba todos os custos suportados pela utilização de recursos financeiros e os proveitos resultantes de aplicações financeiras, quer de curto prazo, quer de médio e longo prazo. Considera-se, resultados correntes, como resultados da actividade normal da empresa, ou seja, das decisões relacionadas com a exploração corrente. Por fim, os resultados extraordinários são os resultantes de factos ocasionais ou acidentais, apresentam logo, um carácter de eventualidade.

Após o apuramento dos diversos tipos de resultados vamos sucessivamente saldando as contas por forma a apurar o saldo global dos resultados antes de impostos, posteriormente a estimativa de imposto sobre o rendimento e finalmente o resultado líquido de exercício na conta 88 – “Resultado Líquido do Exercício”.

Porém, para apurar os resultados, é necessário conhecer a estimativa para impostos. Para um procedimento correcto do ponto de vista contabilístico e fiscal, a estimativa de imposto, deve ser calculada a partir do lucro contabilístico antes de imposto, acrescentando-lhe ou deduzindo-lhe as variações patrimoniais não reflectidas nos resultados, bem como as correções resultantes das disposições do código do IRC e evidenciadas na declaração periódica de rendimentos Modelo 22.

O apuramento correcto da estimativa de imposto pode dividir-se em quatro fases, enquadradas na declaração Modelo 22: primeiro o apuramento do lucro tributável, seguidamente o apuramento da matéria colectável, depois o imposto liquidado e finalmente a estimativa de imposto.

A primeira fase passa por fazer reflectir no lucro contabilístico antes de impostos as variações patrimoniais neste não incluídas, seguindo o quadro 07 da declaração Modelo 22, obtendo assim o valor do lucro tributável (artigo 17.º CIRC).

Numa segunda fase deduzimos ao lucro tributável eventuais prejuízos fiscais (artigo 47.º CIRC) ou benefícios fiscais existentes, obtendo o valor da matéria colectável (artigo 15.º CIRC), evidenciada no quadro 09 da declaração Modelo 22.

Na terceira fase, aplicando a taxa de IRC nos termos do artigo 80.º do CIRC, obtemos o valor da colecta ao qual vão, ainda, ser deduzidos eventuais benefícios fiscais, pagamentos especiais por conta, dupla tributação económica e internacional e a contribuição autárquica, para obter o valor do imposto liquidado evidenciado no quadro 10 da declaração Modelo 22.

Finalmente, subtraímos as retenções na fonte e os pagamentos por conta e acrescentamos a derrama aplicável, as tributações autónomas (artigo 81.º CIRC) e efectuamos as restantes regularizações, de modo a obter a estimativa de imposto a pagar ou a recuperar.

(Ricardo madeira, 2006)

Figura 7

Total de Proveitos (classe 7)	€ 105.800,99
Total de Custos (classe 6)	€94.170,32
RAI	€11.630,67
+ Juros de mora	€11,26
+ Multas Fiscais	€129,31
+ Correções de exercícios anteriores	€237,15
+Insuficiência de Estimativa	€19,53
RAI Corrigido	€12.027,92

Fonte: Elaboração própria

Sabendo que a taxa de IRC é de 25% e a derrama cobrada no Concelho de Coimbra é de 1,5% sobre o lucro tributável e incide sobre a colecta temos:

Colecta: €12.027,92 * 25% = €3006,98

Derrama: €12.027,92 * 1,5% = €180,42

Deve-se também calcular o valor da tributação autónoma a uma taxa de 10%, quando existe. Neste caso prático, através do balanço, constatamos:

Figura 8

Gasóleo (conta 6221211)	€1.615,00
Reparação da Viatura (conta 6223214)	€242,40
Amortização da Viatura (conta 6624)	€4.362,50
Despesas de representação (conta 622212)	€2.320,00
Total	€8.539,90

Assim a tributação autónoma é de €853,99 (€8.539,90* 10%), e a estimativa para impostos é:

Colecta + Derrama + Tributação Autónoma

€3006,98 + €180,42 + 853,99= **€4.041,39**

Finalmente o **Resultado Líquido** = RAI – Estimativa IRC

= €11.630,67 - €4.041,39= **€7.589,28.**

Feito o cálculo da estimativa para impostos, pode-se efectuar o lançamento no diário de apuramento pelo débito da conta 86 – “Imposto sobre o Rendimento” por crédito da conta 2413 – “Imposto Estimado”.

O apuramento do Resultado Líquido com a transferência dos saldos das contas de custos e proveitos para as respectivas contas da classe 8, até chegar à 88 – “Resultados Líquidos” é um processo automático feito pelo programa de contabilidade – MDI Contabilidade.

Com o apuramento realizado, estamos em condições de obter o Balanço, a Demonstração dos Resultados (que se encontra no anexo 7.4) e Modelo 22. Modelo 22 deverá ser enviada por *internet* até 31 de Maio do ano seguinte. Até 30 de Junho deverá ser igualmente enviada a IES (Informação Empresarial Simplificada) que inclui, Demonstração dos Resultados, Balanço, Mapas Recapitulativos de Clientes e Fornecedores com os respectivos Anexos O e P, Anexo L explicativo das operações com IVA, Anexo J relativo aos rendimentos pagos em sede de IRS e respectivas retenções.

7.2. BALANCETE DO RAZÃO DA M.M. SILVA, LDA.

**7.3. AMORTIZAÇÕES DO EXERCÍCIO E MAPA DE REINTEGRAÇÕES
DA M. M. SILVA, LDA.**

7.4. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA M. M. SILVA, LDA.

7.5. BALANÇO ANALÍTICO DE 31 DE DEZEMBRO DE 2009

CE	POC	ACTIVO	EXERCICIO		
			2008		2007
			AB	AA	AL
C		Imobilizado:			
I		Imobilizações incorpóreas:			0,00
1	431	Despesas de instalação	1.000,00	250,00	750,00
1	432	Despesas de investigação e desenvolvimento	450,00	100,00	350,00
2	433	Propriedade Industrial e outros	834,58	200,00	634,58
4	441/6	Imobilizações em curso	458,89	132,00	326,89
4	449	Adiantamento por conta de imob. I	0,00		0,00
			2.743,47	682,00	2.061,47
II		Imobilizações Corpóreas:			
1	421	Terrenos e recursos naturais	3.111,23	361,23	2.750,00
1	422	Edifícios e outras construções	213.352,68	132.955,05	80.397,63
2	423	Equipamento básico	374.420,32	362.641,00	11.779,32
2	424	Equipamento de transporte	0,00	0,00	0,00
3	425	Ferramentas e utensílios	266,16	266,16	0,00
3	426	Equipamento administrativo	38.990,83	32.425,24	6.565,59
3	427	Taras e vasilhames	0,00	0,00	0,00
3	429	Outras imobilizações corpóreas	0,00	0,00	0,00
4	441/6	Imobilizações em curso	0,00		0,00
4	448	Adiantamento por conta de imobiliza	0,00		0,00
			630.141,22	528.648,68	101.492,54
III		Investimentos Financeiros:			
1	4111	Partes de capital em empresas	0,00	0,00	0,00
2	4121+	Empréstimos a empresas	0,00	0,00	0,00
3	4112	Partes de capital em empresas	0,00	0,00	0,00
4	4122+	Empréstimos a empresas associadas	0,00	0,00	0,00
5	4113+	Títulos e outras aplicações financeiras	0,00	0,00	0,00
6	4123+	Outros empréstimos concedidos	0,00		0,00
6	441/6	Imobilizações em curso	0,00		0,00
6	447	Adiantamento por conta de investimento	0,00	0,00	0,00
			0,00	0,00	0,00
D		Circulante:			
I		Existências:			
1	36	Matérias-Primas, subsidiárias e de	1.260,00	0,00	1.260,00
2	35	Produtos e trabalhos em curso	0,00	0,00	0,00
3	34	SubProdutos, desperdícios e resíduos	0,00	0,00	0,00
3	33	Produtos acabados e intermediários	3.050,00	0,00	3.050,00
3	32	Mercadorias	1.875,55	0,00	1.875,55
4	37	Adiantamento por conta de clientes	0,00		0,00
			6.185,55	0,00	6.185,55
II		Dívidas de Terceiros - M/L Prazo	0,00	0,00	0,00
II		Dívidas de Terceiros - C. Prazo:			
1	211	Clientes C/C	53.907,14	0,00	53.907,14
1	212	Clientes - Títulos receber	3.000,00	0,00	3.000,00
1	218	Clientes de cobrança duvidosa	0,00	0,00	0,00
2	252	Empresas do grupo	0,00	0,00	0,00
3	253+2	Empresas participadas e participadas	0,00	0,00	0,00
4	251+2	Outros accionistas (socios)	0,00	0,00	0,00
4	229	Adiantamentos a fornecedores	0,00		0,00
4	2619	Adiantamentos a fornecedores de imob.	0,00		0,00
4	24	Estado e outros entes publicos	1.735,26	0,00	1.735,26
4	262+2	Outros devedores	5.760,14	0,00	5.760,14
5	264	Subscritores de capital	0,00	0,00	0,00
			64.402,54	0,00	64.402,54
III		Títulos Negociáveis:			
1	1511	Ações empresas de grupo	0,00	0,00	0,00
3	1521	Obrigações e títulos de participações	0,00	0,00	0,00
3	1512	Ações em empresas associadas	0,00	0,00	0,00
3	1522	Obrigações e títulos de participações	0,00	0,00	0,00
3	1513+	Outros títulos negociáveis	376,00	0,00	376,00
3	18	Outras aplicações de tesouraria	0,00		0,00
			376,00	0,00	376,00
IV		Depósitos Bancários e Caixa:			
	12+13	Depósitos Bancários	72.085,32	0,00	72.085,32
	11	Caixa	604,68	0,00	604,68
			72.690,00	0,00	72.690,00
E		Acréscimo e Diferimentos			
	271	Acréscimo de proveitos	760,00		760,00
	272	Custos diferidos	593,86		593,86
	2761	Activos por impostos diferidos			0,00
			1.353,86		1.353,86
		Total de Amortizações		529.122,03	
		Total de Ajustamentos			
		Total do Activo	777.892,64	529.330,68	248.561,96
					0,00

CE	POC	Capital Proprio e Passivo	EXERCÍCIO	
			2008	2007
A		Capital Próprio:		
I	51	Capital	69.840,00	0,00
	521	Acções (quotas) próprias - valor nominal	0,00	0,00
	522	Acções (quotas) próprias - descontos e prémios	0,00	0,00
	53	Prestações suplementares	0,00	0,00
II	54	Prémios de emissão de acções (quotas)	0,00	0,00
III	55	Ajustamentos de partes de capital em filiais e associa	0,00	0,00
	56	Reservas de reavaliação	0,00	0,00
IV		Reservas:		
1\2	571	Reservas legais	1.544,25	0,00
3	572	Reservas estatutárias	0,00	0,00
4	573	Reservas contratuais	0,00	0,00
4	574 a 57	Outras reservas	0,00	0,00
V	59	Resultados transitados	7.570,39	0,00
		Sub-Total	78.954,64	0,00
VI	88	Resultado líquido de exercício	49.544,17	0,00
	89	Dividendos antecipados	0,00	0,00
		Total do capital próprio	128.498,81	0,00
		Passivo:		
B		Provisões:		
1	291	Provisões para pensões	0,00	0,00
2	292	Provisões para impostos	0,00	0,00
3	293/8	Outras provisões	2.680,67	0,00
			2.680,67	0,00
C		Dívidas a terceiros - Médio e Longo Prazo	0,00	0,00
C		Dívidas a terceiros - Curto Prazo:		
1		Empréstimo por Obrigações:		
	2321	Convertíveis	0,00	0,00
	2322	Não Convertíveis	0,00	0,00
1	233	Empréstimos por título de participação	0,00	0,00
2	231+12	Dívidas a Instituições de Crédito	44.892,70	0,00
3	269	Adiantamento por conta de vendas	0,00	0,00
4	221	Fornecedores - c/c	4.152,00	0,00
4	228	Fornecedores - Facturas em recepção e conferência	0,00	0,00
5	222	Fornecedores - Títulos a pagar	2.220,00	0,00
5	2612	Fornecedores de Imobilizado - Títulos a pagar	4.310,00	0,00
6	252	Empresas de grupo	0,00	0,00
7	253+254	Empresas participadas e participantes	0,00	0,00
8	251+255	Outros accionistas (sócios)	0,00	0,00
8	219	Adiantamento de clientes	0,00	0,00
8	239	Outros empréstimos obtidos	0,00	0,00
8	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	5.501,03	0,00
8	24	Estado e outros entes públicos	27.281,15	0,00
8	262/5+26	Outros credores	0,00	0,00
			88.356,88	0,00
D		Acréscimos e Diferimentos:		
	273	Acréscimo de Custos	28.525,60	0,00
	274	Proveitos diferidos	500,00	0,00
	2762	Passivos por impostos diferidos	0,00	0,00
			29.025,60	0,00
		Total do Passivo	120.063,15	0,00
		Total do Capital Próprio e do Passivo	248.561,96	0,00